

**A. I. Nº** - 279757.0040/20-3  
**AUTUADO** - REAL MOTO PEÇAS LTDA.  
**AUTUANTES** - AGILBERTO MARVILA FERREIRA e NELSON LIMA GARCEZ MONTENEGRO  
**ORIGEM** - INFAZ ATACADO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 25/06/2021

#### 4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF Nº 0056-04/21-VD

**EMENTA:** ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. SUJEITO PASSIVO POR SUBSTITUIÇÃO. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. IMPOSTO PAGO A MENOS. Acolhida a decadência de parte da exigência tributária consignada na presente acusação. Afastada a exigência em relação à parcela remanescente deste item. Infração insubsistente. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS DE ENTRADAS DE MERCADORIAS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO NOS LIVROS FISCAIS. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. Argumentos defensivos insuficientes para elidir a acusação. Não acolhida a preliminar de decadência em relação à presente infração. Não acolhidas as preliminares de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração em referência, teve sua expedição ocorrida em 25/08/2020, para exigir crédito tributário no montante de R\$34.161,31, em decorrência das seguintes acusações:

1 – *“Efetuiu o recolhimento a menor do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, no total de R\$23.559,79, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação e/ou do exterior. Conforme demonstrativo Anexo A, confrontado com a apuração realizada pelo contribuinte, parte integrante do Auto de Infração, cópia entregue ao autuado”*. Multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96.

2 – *“Deu entrada no estabelecimento de mercadoria (s) não tributável (s) sem o devido registro na escrita fiscal. Conforme demonstrado no Anexo B, parte integrante do Auto de Infração, cópia entregue ao Contribuinte”*. Multa aplicada no total de R\$10.601,52 com previsão no Art. 42, inciso IX da Lei nº 7.014/96.

O autuado, através de seus representantes legais, ingressou com Impugnação ao lançamento, fl. 36 a 47, onde após mencionar a tempestividade da peça defensiva, em preliminar arguiu a nulidade do lançamento tributário por cerceamento ao direito de defesa, argumentando que o Auto de Infração foi lavrado sem que contivesse os dispositivos que dariam suporte à pretensa cobrança, tendo os autuantes se restringido apenas à citação de dispositivos genéricos, sem sequer apresentar os incisos e parágrafos constantes dos respectivos artigos.

Destacou que inexistem conexão e clareza quanto ao Art. 289 do RICMS/12, mencionado no enquadramento legal do Auto de Infração, de forma que, apesar de saber o artigo a que está enquadrada a infração que lhe foi atribuída, não pode exercer com precisão seu direito de defesa porque não sabe a qual inciso se referiram os autuantes.

Disse, também, que foi mencionado que houve recolhimento a menos do ICMS-ST, porém não há informação da razão do recolhimento do imposto considerado a menos.

No tocante a infração 02, mencionou que foi aplicada a multa de 1% do valor comercial da mercadoria não escriturada, contudo o percentual da multa aplicada é de 10% conforme se denota

no art. 42, inciso IX da Lei nº 7.014/96, ficando inviabilizada a defesa, pois não consegue identificar o percentual da multa pretendida pelos autuantes, se 10% ou 1%, arguindo, assim, a nulidade da infração com base na Súmula nº 01 do CONSEF.

Como segunda preliminar de nulidade do Auto de Infração citou a metodologia equivocada dos autuantes que desconsideraram a necessidade de reapuração do imposto no período do fato gerador. A este respeito sustentou que deveriam os autuantes reconstruir a apuração de cada período cujo débito (decorrente de creditamento indevido) foi identificado, para só então verificar a existência de eventual saldo devedor passível de cobrança.

Após tecer outras considerações a respeito desta questão, citar doutrina e jurisprudência oriunda de Tribunal Superior, concluiu este tópico asseverando que *“o fato é que, ao desconsiderar a existência de saldo credor na escrita fiscal do contribuinte, a autoridade fiscal automaticamente deixou de provar a existência de débito, na medida em que a sistemática da não-cumulatividade do ICMS pressupõe o confronto de créditos e débitos previamente ao lançamento”*, razão pela qual considera inadmissível a manutenção da autuação, na medida em que o equívoco na metodologia utilizada pelos autuantes macula o Auto de Infração em sua totalidade.

Como preliminar de mérito, passou a arguir a decadência de parte dos valores exigidos no Auto de Infração, uma vez que não houve a constituição tempestiva do crédito, o que afasta a possibilidade de sua cobrança.

Para embasar seu argumento disse que os fatos geradores de janeiro de 2015 até julho de 2015 foram atingidos pelo instituto da decadência, na medida em que o lançamento tributário, perfectibilizado com a ciência do Auto de Infração, se deu somente em 25 de agosto de 2020, ou seja, 05 (cinco) anos após a ocorrência do fato gerador do imposto, o que afasta a viabilidade da cobrança em relação aos períodos citados, com base no Art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional – CTN.

Após citar doutrina, pontuou que de Acordo com a Súmula 555 do STJ de 09/12/15: *“Quando não houver declaração de débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa”*. Desta maneira, asseverou que na situação presente não há que se falar na aplicação do Art. 173, I, do CTN, razão pela qual pleiteou a exclusão dos valores de R\$16.794,57 para a infração 01 e R\$6.774,70 para a infração 02 por considerar, com base no Art. 150, § 4º do CTN que foi operada a decadência para os fatos ocorridos no período de janeiro a julho/2015 em ambas as infrações.

Ao ingressar no mérito da autuação, disse que, em relação a infração 01, inexistente recolhimento a menos do ICMS-ST, ante a inclusão indevida de ICMS-ST na base de cálculo do imposto a ser antecipado, o que ocorreu em relação aos fatos objeto da autuação, o que, ao seu entender, torna indevida a exigência tributária.

A título de exemplo apontou a Nota Fiscal nº 756337, cuja chave de acesso indicou, fl. 44, com cópia da mesma à fl. 49v, com os seguintes dados extraídos:

- Base de cálculo do ICMS R\$236,20;
- ICMS destacado no documento fiscal R\$16,53;
- BC ICMS ST R\$443,52;
- Total ICMS ST R\$58,86;
- Total IPI R\$11,81;
- Total Prod/Serv. R\$236,20;
- Total NF-e R\$306,87.

Em seguida demonstrou o cálculo efetuado pelos autuantes em relação a esta operação, fl. 10:

- Total da NF-e R\$306,87 x MVA 1,9248% = R\$590,66 x 17% = R\$100,41
- ICMS considerado na origem pelos autuantes: R\$306,87 x 7% = R\$21,48
- ICMS ST calculado pelos autuantes: R\$78,93.

Passo seguinte, indicou o cálculo que entende como ser o correto:

- Valor dos produtos (BC ICMS): R\$236,20 + IPI R\$11,81 = R\$248,01 x MVA = R\$477,37
- BC apurada R\$477,37 x 17% = R\$81,15 – ICMS NF origem R\$ 16,53 = ICMS ST R\$64,62

Citou situação idêntica em relação a outras 50 (cinquenta) notas fiscais que discriminou à fl. 44, asseverando que acaso existisse quaisquer diferenças, teria que ser tomado como base o exemplo acima no valor de R\$64,62 e não o valor de R\$78,93 na forma apurada pelos autuantes, visto que, não existe a possibilidade de inclusão do ICMS ST na sua própria base de cálculo.

Em seguida passou a impugnar a multa aplicada no percentual de 60% por considerá-la confiscatória e desproporcional, em afronta aos Arts. 150, I e 5º II da Constituição Federal, citando e transcrevendo em seu socorro jurisprudência oriunda do Supremo Tribunal Federal a este respeito.

Em conclusão apresentou os seguintes pedidos:

**a** – nulidade do Auto de Infração por cerceamento ao direito de defesa, seja pela ausência de identificação dos artigos considerados violados e pela *“confusão na descrição dos incisos e percentual da multa aplicada”*;

**b** – nulidade do Auto de Infração decorrente da metodologia equivocada do lançamento, que deixou de realizar apuração do ICMS nos períodos autuados, inclusive devido à falta de observância de eventual saldo credor de ICMS;

**c** – a ocorrência de decadência para os fatos geradores havidos de fevereiro/15 a julho/15;

**d** – improcedência do Auto de Infração haja vista que foi incluído o ICMS ST na base de cálculo do próprio ICMS ST;

**e** – desproporcionalidade da penalidade aplicada, que não guarda qualquer razoabilidade.

Em conclusão solicitou que todas as publicações e intimações relacionadas ao presente PAF sejam feitas exclusivamente em nome do seu patrono conforme indicação constante à fl. 47.

Os autuantes apresentaram a Informação Fiscal de fls. 57 a 61, destacando, em preliminar, que em relação a infração 01, foi constatado que o autuado recolhe o ICMS antecipação tributária nas operações de entradas onde o imposto não vem calculado e retido pelo remetente, tendo sido apurado que em algumas operações o autuado calculou erroneamente o valor do imposto a ser antecipado conforme demonstrado às fls. 08 a 14, o qual considerada ser muito simples, interativo e de fácil visualização e entendimento.

Quanto à segunda infração pontuaram que é bem conhecida a multa de 1% decorrente da falta de escrituração de notas fiscais de entradas na EFD, cujo demonstrativo constante às fls. 15 a 21 consideram também bastante simples e interativo.

Com isso descartaram o alegado cerceamento ao direito de defesa trazida pela defesa, e quanto a alegação de que os autuantes mencionam que houve recolhimento a menos do ICMS ST sem informar a razão do suposto recolhimento a menos, sustentaram que o demonstrativo de fls. 08 a 14 cumpre essa missão.

Em relação a segunda infração disseram que a dita *“confusão”* alegada pelo autuado está relacionada ao percentual da multa de 1%, o qual, ao entendimento do autuado, deveria ter sido de 10%.

A este respeito se reportou ao art. 42, incisos IX e XI da Lei nº 7.014/96, destacando que o inciso XI foi revogado pela Lei nº 13.816 de 21/12/2017, cabendo, *in casu* a retroatividade benigna da lei para alcançar os fatos geradores de 2015, o que fizeram.

Com relação ao argumento defensivo de que a metodologia utilizada na autuação desconsiderou a necessidade de reapuração do imposto no período do fato gerador, disseram que é difícil entender do que se trata, asseverando que não há como compensar o ICMS antecipação tributária com saldo credor apurado na escrita fiscal.

Com relação a decadência parcial arguida pelo autuado disseram que em relação a infração 01 não houve o alcance da decadência pelos motivos já declarados acima, enquanto que em relação a infração 02, conforme inserido pela Súmula 555 do STJ, a multa de 1% não é alcançada uma vez que não se trata de tributo cujo lançamento é sujeito a homologação.

Desta maneira, asseveraram que os argumentos defensivos não encontram respaldo no Art. 18 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do estado da Bahia – RPAF/BA, não sendo identificada nenhuma transgressão aos dispositivos mencionados pelo autuado, especificamente em relação aos Arts. 38 e 39 do citado RPAF/BA, descabendo o pedido de nulidade formulado.

Quanto ao mérito, pontuaram que o autuado não apresentou prova do recolhimento do crédito tributário exigido na Infração 01, ou mesmo números que confrontem os apurados no demonstrativo de fls. 08 a 14, portanto, entendem que a infração não foi elidida.

Quanto a infração 02 destacaram que não foi apresentada prova da escrituração das notas fiscais objeto da autuação, tendo sido levado apenas a discussão para o âmbito do enquadramento da penalidade, em total desconhecimento do regramento constante no art. 106, II, “c”, da Lei nº 5.172/66.

No tocante à multa de 60% que foi aplicada, sustentaram que não lhes compete manifestação a este respeito e concluíram pugnando pela Procedência do Auto de Infração.

Registro o comparecimento à sessão de julgamento virtual realizada nesta data da representante legal do autuado, Drª Mariana Rodrigues, OAB/SP nº 379.213, para fim de efetuar sustentação oral dos argumentos defensivos.

## VOTO

O Auto de Infração sob análise, imputou ao autuado as acusações abaixo com o objetivo de exigir crédito tributário no montante de R\$34.161,31:

1 – *“Efetuou o recolhimento a menor do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, no total de R\$23.559,79, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação e/ou do exterior. Conforme demonstrativo Anexo A, confrontado com a apuração realizada pelo contribuinte, parte integrante do Auto de Infração, cópia entregue ao autuado”*. Multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96.

2 – *“Deu entrada no estabelecimento de mercadoria (s) não tributável (s) sem o devido registro na escrita fiscal. Conforme demonstrado no Anexo B, parte integrante do Auto de Infração, cópia entregue ao Contribuinte”*. Multa aplicada no total de R\$10.501,52, com previsão no Art. 42, inciso IX da Lei nº 7.014/96.

Em sua defesa, o autuado apresentou duas preliminares de nulidade do Auto de Infração, sendo a primeira por cerceamento ao direito de defesa, seja pela ausência de identificação dos artigos considerados violados e pela *“confusão na descrição dos incisos e percentual da multa aplicada”*, enquanto que a segunda, está relacionada à metodologia utilizada pelos autuantes para efetivação do lançamento, a qual considera equivocada, pois deixou de realizar apuração do ICMS nos períodos autuados, inclusive devido à falta de observância de eventual saldo credor de ICMS.

Da análise dos argumentos supra, vejo que em ambos, não assiste razão ao autuado.

Em relação à primeira preliminar, não há o alegado cerceamento ao direito de defesa, na medida em que a planilha de fl. 08 a 14, apresenta de forma detalhada a maneira como foram efetuados os cálculos, os quais se encontram individualizados, por cada documento fiscal, possibilitando os mais amplos meios para defesa, situação está que foi exercida pelo autuado, que em sua peça defensiva se utilizou de dados extraídos na referida planilha para efeito de contestar o lançamento.

Quanto à alegada “*confusão na descrição dos incisos e percentual da multa aplicada*”, isto não implica em nulidade do lançamento, já que apesar da citação dos dispositivos infringidos não detalhar os respectivos incisos, as acusações estão postas com clareza e devidamente demonstradas, não implicando em qualquer cerceamento de defesa.

No tocante ao percentual da multa aplicada, infração 02, também não é caso para nulidade do lançamento, já que, acaso estivesse com indicação incorreta, o que não se verifica, seria uma situação perfeitamente passível de correção pelo órgão julgador.

No que pertine à metodologia empregada pelos autuantes, ao deixarem de realizar apuração do ICMS nos períodos autuados, inclusive devido à falta de observância de eventual saldo credor de ICMS, esta é uma situação que não existe previsão para efeito de exigência de imposto a título de ICMS antecipação tributária total, portanto, ficam afastados ambos os pedidos de nulidade.

Quanto à preliminar de mérito suscitando a decadência de uma parcela do lançamento, em ambas as infrações, relativamente aos fatos geradores havidos de janeiro de 2015 a julho de 2015, vejo que assiste razão, em parte, ao autuado.

Observo que o Auto de Infração foi lavrado em 25/08/2020, com ciência pelo autuado na mesma data, data está em que o lançamento tributário foi perfectibilizado. Neste sentido, tem-se que em relação à infração 01, foi arguida a decadência parcial no valor de R\$16.794,57 e para a infração 02, da mesma forma, no valor de R\$6.774,70, totalizando a quantia de R\$23.569,27, que estaria alcançada pela decadência.

Desta maneira, a data acima referida, seria o marco para efeito de contagem do prazo decadencial, se aplicada à hipótese prevista pelo art. 150, § 4º do CTN. Caso em contrário, se considerado o regramento estabelecimento pelo art. 173, I do CTN, a contagem do prazo decadencial dar-se-á a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao qual se poderia ter sido efetuado o lançamento.

Neste sentido, conforme acima assinalado, vejo que 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 recaída sobre a infração 01, se relaciona a recolhimento a menos do ICMS a título de antecipação tributária total.

Vê-se, portanto, que neste caso, o contribuinte declarou a ocorrência do fato jurídico tributário, apurou o montante do imposto que entendeu ser o devido, efetuou o pagamento da importância

pecuniária declarada, porém, posteriormente o Fisco entendeu que o valor recolhido foi menor que aquele que seria o efetivamente devido, não havendo, portanto, omissão de realização de operação tributável pelo autuado. Nesta situação, deve ser aplicada a norma prevista pelo Art. 150, § 4º do CTN, tomando por base a data do fato gerador. Desta maneira, como se trata de imposto por homologação, o prazo decadencial é de cinco anos a contar do fato gerador do tributo, e, como a notificação ao autuado só ocorreu em 25/08/2020, já estava configurada a decadência para os fatos geradores ocorridos em datas anteriores a esta data.

Desta forma, devem ser excluídos da autuação, infração 01, os valores de R\$7.512,59, R\$466,12, R\$977,67, R\$2.262,07, R\$2.423,11 e R\$3.153,01, totalizando o montante de R\$16.794,57, referente às ocorrências descritas nos períodos de 31/01/2015 até 31/07/2015, por já ter sido configurada a decadência em relação a estes períodos.

No que diz respeito à infração 02, que trata da aplicação de multa pela falta de escrituração de notas fiscais de entradas pelo autuado em sua escrita fiscal, não assiste razão ao autuado a arguição da decadência parcial do lançamento, em relação aos mesmos períodos acima citados.

Isto porque a obrigação para escrituração no livro Registro de Entradas de nota fiscal eletrônica, que é o caso deste lançamento, se enquadra no rol das denominadas obrigações instrumentais ou acessórias (obrigações de fazer), enquanto que o não cumprimento dessa obrigação pelo sujeito passivo enseja a aplicação de penalidades pecuniárias previstos na legislação. Tratando-se, pois, de obrigação de fazer, mediante a escrituração de documentos fiscais, se aplica o prazo decadencial previsto no art. 173, inc. 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, considerando que o Auto de Infração foi lavrado em 25/08/2020, com ciência pelo autuado nesta mesma data, a contagem do prazo de decadência em relação aos fatos geradores verificados no exercício de 2015 teve início em 01/01/2016, encerrando-se em 31/12/2020, de forma que não se encontrava extinto o direito do fisco de lançar as penalidades por descumprimento das obrigações instrumentais aplicadas neste Auto de Infração em relação ao mencionado exercício.

Do exposto, concluo que as penalidades aplicadas em relação à infração 02, não estão alcançadas pela decadência, razão pela qual, não acolho o argumento defensivo em relação à presente infração.

Adentrando ao exame do mérito da autuação, vejo que em relação à infração 01, no valor de R\$23.559,79, após a exclusão do valor de R\$16.794,57, referente às ocorrências descritas nos períodos de 31/01/2015 até 31/07/2015, alcançadas pela decadência, remanesce em discussão a quantia de R\$6.765,22, referente ao período de 31/08/2015 a 31/12/2015.

O autuado questionou os cálculos levados a efeito pelos autuantes, que incluíram na base de cálculo do ICMS ST, o próprio ICMS ST que foi destacado no documento fiscal a título de retenção na fonte pelo fornecedor, citando como exemplo a NF 756337, fl. 49v, cujos dados trazidos pelo autuado estão assim postos:

- Base de cálculo do ICMS constante no documento fiscal: R\$236,20;
- ICMS destacado no documento fiscal R\$16,53;
- BC ICMS ST R\$443,52;
- Total ICMS ST R\$58,86;
- Total IPI R\$11,81;
- Total Prod/Serv. R\$236,20;
- Total NF-e R\$306,87.

Já os cálculos levados a efeito pelos autuantes em relação a esta operação, fl. 10, estão assim

**A. I. Nº** - 279757.0040/20-3  
**AUTUADO** - REAL MOTO PEÇAS LTDA.  
**AUTUANTES** - AGILBERTO MARVILA FERREIRA e NELSON LIMA GARCEZ MONTENEGRO  
**ORIGEM** - INFRAZ ATACADO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 25/06/2021

#### 4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF Nº 0056-04/21-VD

**EMENTA:** ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. SUJEITO PASSIVO POR SUBSTITUIÇÃO. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. IMPOSTO PAGO A MENOS. Acolhida a decadência de parte da exigência tributária consignada na presente acusação. Afastada a exigência em relação à parcela remanescente deste item. Infração insubsistente. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS DE ENTRADAS DE MERCADORIAS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO NOS LIVROS FISCAIS. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. Argumentos defensivos insuficientes para elidir a acusação. Não acolhida a preliminar de decadência em relação à presente infração. Não acolhidas as preliminares de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração em referência, teve sua expedição ocorrida em 25/08/2020, para exigir crédito tributário no montante de R\$34.161,31, em decorrência das seguintes acusações:

1 – *“Efetuiu o recolhimento a menor do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, no total de R\$23.559,79, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação e/ou do exterior. Conforme demonstrativo Anexo A, confrontado com a apuração realizada pelo contribuinte, parte integrante do Auto de Infração, cópia entregue ao autuado”*. Multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96.

2 – *“Deu entrada no estabelecimento de mercadoria (s) não tributável (s) sem o devido registro na escrita fiscal. Conforme demonstrado no Anexo B, parte integrante do Auto de Infração, cópia entregue ao Contribuinte”*. Multa aplicada no total de R\$10.601,52 com previsão no Art. 42, inciso IX da Lei nº 7.014/96.

O autuado, através de seus representantes legais, ingressou com Impugnação ao lançamento, fl. 36 a 47, onde após mencionar a tempestividade da peça defensiva, em preliminar arguiu a nulidade do lançamento tributário por cerceamento ao direito de defesa, argumentando que o Auto de Infração foi lavrado sem que contivesse os dispositivos que dariam suporte à pretensa cobrança, tendo os autuantes se restringido apenas à citação de dispositivos genéricos, sem sequer apresentar os incisos e parágrafos constantes dos respectivos artigos.

Destacou que inexistem conexão e clareza quanto ao Art. 289 do RICMS/12, mencionado no enquadramento legal do Auto de Infração, de forma que, apesar de saber o artigo a que está enquadrada a infração que lhe foi atribuída, não pode exercer com precisão seu direito de defesa porque não sabe a qual inciso se referiram os autuantes.

Disse, também, que foi mencionado que houve recolhimento a menos do ICMS-ST, porém não há informação da razão do recolhimento do imposto considerado a menos.

No tocante a infração 02, mencionou que foi aplicada a multa de 1% do valor comercial da mercadoria não escriturada, contudo o percentual da multa aplicada é de 10% conforme se denota

no art. 42, inciso IX da Lei nº 7.014/96, ficando inviabilizada a defesa, pois não consegue identificar o percentual da multa pretendida pelos autuantes, se 10% ou 1%, arguindo, assim, a nulidade da infração com base na Súmula nº 01 do CONSEF.

Como segunda preliminar de nulidade do Auto de Infração citou a metodologia equivocada dos autuantes que desconsideraram a necessidade de reapuração do imposto no período do fato gerador. A este respeito sustentou que deveriam os autuantes reconstruir a apuração de cada período cujo débito (decorrente de creditamento indevido) foi identificado, para só então verificar a existência de eventual saldo devedor passível de cobrança.

Após tecer outras considerações a respeito desta questão, citar doutrina e jurisprudência oriunda de Tribunal Superior, concluiu este tópico asseverando que *“o fato é que, ao desconsiderar a existência de saldo credor na escrita fiscal do contribuinte, a autoridade fiscal automaticamente deixou de provar a existência de débito, na medida em que a sistemática da não-cumulatividade do ICMS pressupõe o confronto de créditos e débitos previamente ao lançamento”*, razão pela qual considera inadmissível a manutenção da autuação, na medida em que o equívoco na metodologia utilizada pelos autuantes macula o Auto de Infração em sua totalidade.

Como preliminar de mérito, passou a arguir a decadência de parte dos valores exigidos no Auto de Infração, uma vez que não houve a constituição tempestiva do crédito, o que afasta a possibilidade de sua cobrança.

Para embasar seu argumento disse que os fatos geradores de janeiro de 2015 até julho de 2015 foram atingidos pelo instituto da decadência, na medida em que o lançamento tributário, perfectibilizado com a ciência do Auto de Infração, se deu somente em 25 de agosto de 2020, ou seja, 05 (cinco) anos após a ocorrência do fato gerador do imposto, o que afasta a viabilidade da cobrança em relação aos períodos citados, com base no Art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional – CTN.

Após citar doutrina, pontuou que de Acordo com a Súmula 555 do STJ de 09/12/15: *“Quando não houver declaração de débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa”*. Desta maneira, asseverou que na situação presente não há que se falar na aplicação do Art. 173, I, do CTN, razão pela qual pleiteou a exclusão dos valores de R\$16.794,57 para a infração 01 e R\$6.774,70 para a infração 02 por considerar, com base no Art. 150, § 4º do CTN que foi operada a decadência para os fatos ocorridos no período de janeiro a julho/2015 em ambas as infrações.

Ao ingressar no mérito da autuação, disse que, em relação a infração 01, inexistiu recolhimento a menos do ICMS-ST, ante a inclusão indevida de ICMS-ST na base de cálculo do imposto a ser antecipado, o que ocorreu em relação aos fatos objeto da autuação, o que, ao seu entender, torna indevida a exigência tributária.

A título de exemplo apontou a Nota Fiscal nº 756337, cuja chave de acesso indicou, fl. 44, com cópia da mesma à fl. 49v, com os seguintes dados extraídos:

- Base de cálculo do ICMS R\$236,20;
- ICMS destacado no documento fiscal R\$16,53;
- BC ICMS ST R\$443,52;
- Total ICMS ST R\$58,86;
- Total IPI R\$11,81;
- Total Prod/Serv. R\$236,20;
- Total NF-e R\$306,87.



Em seguida demonstrou o cálculo efetuado pelos autuantes em relação a esta operação, fl. 10:

- Total da NF-e R\$306,87 x MVA 1,9248% = R\$590,66 x 17% = R\$100,41
- ICMS considerado na origem pelos autuantes: R\$306,87 x 7% = R\$21,48
- ICMS ST calculado pelos autuantes: R\$78,93.

Passo seguinte, indicou o cálculo que entende como ser o correto:

- Valor dos produtos (BC ICMS): R\$236,20 + IPI R\$11,81 = R\$248,01 x MVA = R\$477,37
- BC apurada R\$477,37 x 17% = R\$81,15 – ICMS NF origem R\$ 16,53 = ICMS ST R\$64,62

Citou situação idêntica em relação a outras 50 (cinquenta) notas fiscais que discriminou à fl. 44, asseverando que acaso existisse quaisquer diferenças, teria que ser tomado como base o exemplo acima no valor de R\$64,62 e não o valor de R\$78,93 na forma apurada pelos autuantes, visto que, não existe a possibilidade de inclusão do ICMS ST na sua própria base de cálculo.

Em seguida passou a impugnar a multa aplicada no percentual de 60% por considerá-la confiscatória e desproporcional, em afronta aos Arts. 150, I e 5º II da Constituição Federal, citando e transcrevendo em seu socorro jurisprudência oriunda do Supremo Tribunal Federal a este respeito.

Em conclusão apresentou os seguintes pedidos:

**a** – nulidade do Auto de Infração por cerceamento ao direito de defesa, seja pela ausência de identificação dos artigos considerados violados e pela *“confusão na descrição dos incisos e percentual da multa aplicada”*;

**b** – nulidade do Auto de Infração decorrente da metodologia equivocada do lançamento, que deixou de realizar apuração do ICMS nos períodos autuados, inclusive devido à falta de observância de eventual saldo credor de ICMS;

**c** – a ocorrência de decadência para os fatos geradores havidos de fevereiro/15 a julho/15;

**d** – improcedência do Auto de Infração haja vista que foi incluído o ICMS ST na base de cálculo do próprio ICMS ST;

**e** – desproporcionalidade da penalidade aplicada, que não guarda qualquer razoabilidade.

Em conclusão solicitou que todas as publicações e intimações relacionadas ao presente PAF sejam feitas exclusivamente em nome do seu patrono conforme indicação constante à fl. 47.

Os autuantes apresentaram a Informação Fiscal de fls. 57 a 61, destacando, em preliminar, que em relação a infração 01, foi constatado que o autuado recolhe o ICMS antecipação tributária nas operações de entradas onde o imposto não vem calculado e retido pelo remetente, tendo sido apurado que em algumas operações o autuado calculou erroneamente o valor do imposto a ser antecipado conforme demonstrado às fls. 08 a 14, o qual considerada ser muito simples, interativo e de fácil visualização e entendimento.

Quanto à segunda infração pontuaram que é bem conhecida a multa de 1% decorrente da falta de escrituração de notas fiscais de entradas na EFD, cujo demonstrativo constante às fls. 15 a 21 consideram também bastante simples e interativo.

Com isso descartaram o alegado cerceamento ao direito de defesa trazida pela defesa, e quanto a alegação de que os autuantes mencionam que houve recolhimento a menos do ICMS ST sem informar a razão do suposto recolhimento a menos, sustentaram que o demonstrativo de fls. 08 a 14 cumpre essa missão.

Em relação a segunda infração disseram que a dita *“confusão”* alegada pelo autuado está relacionada ao percentual da multa de 1%, o qual, ao entendimento do autuado, deveria ter sido de 10%.

A este respeito se reportou ao art. 42, incisos IX e XI da Lei nº 7.014/96, destacando que o inciso XI foi revogado pela Lei nº 13.816 de 21/12/2017, cabendo, *in casu* a retroatividade benigna da lei para alcançar os fatos geradores de 2015, o que fizeram.

Com relação ao argumento defensivo de que a metodologia utilizada na autuação desconsiderou a necessidade de reapuração do imposto no período do fato gerador, disseram que é difícil entender do que se trata, asseverando que não há como compensar o ICMS antecipação tributária com saldo credor apurado na escrita fiscal.

Com relação a decadência parcial arguida pelo autuado disseram que em relação a infração 01 não houve o alcance da decadência pelos motivos já declarados acima, enquanto que em relação a infração 02, conforme inserido pela Súmula 555 do STJ, a multa de 1% não é alcançada uma vez que não se trata de tributo cujo lançamento é sujeito a homologação.

Desta maneira, asseveraram que os argumentos defensivos não encontram respaldo no Art. 18 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do estado da Bahia – RPAF/BA, não sendo identificada nenhuma transgressão aos dispositivos mencionados pelo autuado, especificamente em relação aos Arts. 38 e 39 do citado RPAF/BA, descabendo o pedido de nulidade formulado.

Quanto ao mérito, pontuaram que o autuado não apresentou prova do recolhimento do crédito tributário exigido na Infração 01, ou mesmo números que confrontem os apurados no demonstrativo de fls. 08 a 14, portanto, entendem que a infração não foi elidida.

Quanto a infração 02 destacaram que não foi apresentada prova da escrituração das notas fiscais objeto da autuação, tendo sido levado apenas a discussão para o âmbito do enquadramento da penalidade, em total desconhecimento do regramento constante no art. 106, II, “c”, da Lei nº 5.172/66.

No tocante à multa de 60% que foi aplicada, sustentaram que não lhes compete manifestação a este respeito e concluíram pugnando pela Procedência do Auto de Infração.

Registro o comparecimento à sessão de julgamento virtual realizada nesta data da representante legal do autuado, Drª Mariana Rodrigues, OAB/SP nº 379.213, para fim de efetuar sustentação oral dos argumentos defensivos.

## VOTO

O Auto de Infração sob análise, imputou ao autuado as acusações abaixo com o objetivo de exigir crédito tributário no montante de R\$34.161,31:

1 – *“Efetuiu o recolhimento a menor do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, no total de R\$23.559,79, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação e/ou do exterior. Conforme demonstrativo Anexo A, confrontado com a apuração realizada pelo contribuinte, parte integrante do Auto de Infração, cópia entregue ao autuado”*. Multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96.

2 – *“Deu entrada no estabelecimento de mercadoria (s) não tributável (s) sem o devido registro na escrita fiscal. Conforme demonstrado no Anexo B, parte integrante do Auto de Infração, cópia entregue ao Contribuinte”*. Multa aplicada no total de R\$10.501,52, com previsão no Art. 42, inciso IX da Lei nº 7.014/96.

Em sua defesa, o autuado apresentou duas preliminares de nulidade do Auto de Infração, sendo a primeira por cerceamento ao direito de defesa, seja pela ausência de identificação dos artigos considerados violados e pela *“confusão na descrição dos incisos e percentual da multa aplicada”*, enquanto que a segunda, está relacionada à metodologia utilizada pelos autuantes para efetivação do lançamento, a qual considera equivocada, pois deixou de realizar apuração do ICMS nos períodos autuados, inclusive devido à falta de observância de eventual saldo credor de ICMS.

Da análise dos argumentos supra, vejo que em ambos, não assiste razão ao autuado.

Em relação à primeira preliminar, não há o alegado cerceamento ao direito de defesa, na medida em que a planilha de fl. 08 a 14, apresenta de forma detalhada a maneira como foram efetuados os cálculos, os quais se encontram individualizados, por cada documento fiscal, possibilitando os mais amplos meios para defesa, situação está que foi exercida pelo autuado, que em sua peça defensiva se utilizou de dados extraídos na referida planilha para efeito de contestar o lançamento.

Quanto à alegada “*confusão na descrição dos incisos e percentual da multa aplicada*”, isto não implica em nulidade do lançamento, já que apesar da citação dos dispositivos infringidos não detalhar os respectivos incisos, as acusações estão postas com clareza e devidamente demonstradas, não implicando em qualquer cerceamento de defesa.

No tocante ao percentual da multa aplicada, infração 02, também não é caso para nulidade do lançamento, já que, acaso estivesse com indicação incorreta, o que não se verifica, seria uma situação perfeitamente passível de correção pelo órgão julgador.

No que pertine à metodologia empregada pelos autuantes, ao deixarem de realizar apuração do ICMS nos períodos autuados, inclusive devido à falta de observância de eventual saldo credor de ICMS, esta é uma situação que não existe previsão para efeito de exigência de imposto a título de ICMS antecipação tributária total, portanto, ficam afastados ambos os pedidos de nulidade.

Quanto à preliminar de mérito suscitando a decadência de uma parcela do lançamento, em ambas as infrações, relativamente aos fatos geradores havidos de janeiro de 2015 a julho de 2015, vejo que assiste razão, em parte, ao autuado.

Observo que o Auto de Infração foi lavrado em 25/08/2020, com ciência pelo autuado na mesma data, data está em que o lançamento tributário foi perfectibilizado. Neste sentido, tem-se que em relação à infração 01, foi arguida a decadência parcial no valor de R\$16.794,57 e para a infração 02, da mesma forma, no valor de R\$6.774,70, totalizando a quantia de R\$23.569,27, que estaria alcançada pela decadência.

Desta maneira, a data acima referida, seria o marco para efeito de contagem do prazo decadencial, se aplicada à hipótese prevista pelo art. 150, § 4º do CTN. Caso em contrário, se considerado o regramento estabelecimento pelo art. 173, I do CTN, a contagem do prazo decadencial dar-se-á a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao qual se poderia ter sido efetuado o lançamento.

Neste sentido, conforme acima assinalado, vejo que 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 recaída sobre a infração 01, se relaciona a recolhimento a menos do ICMS a título de antecipação tributária total.

Vê-se, portanto, que neste caso, o contribuinte declarou a ocorrência do fato jurídico tributário, apurou o montante do imposto que entendeu ser o devido, efetuou o pagamento da importância

pecuniária declarada, porém, posteriormente o Fisco entendeu que o valor recolhido foi menor que aquele que seria o efetivamente devido, não havendo, portanto, omissão de realização de operação tributável pelo autuado. Nesta situação, deve ser aplicada a norma prevista pelo Art. 150, § 4º do CTN, tomando por base a data do fato gerador. Desta maneira, como se trata de imposto por homologação, o prazo decadencial é de cinco anos a contar do fato gerador do tributo, e, como a notificação ao autuado só ocorreu em 25/08/2020, já estava configurada a decadência para os fatos geradores ocorridos em datas anteriores a esta data.

Desta forma, devem ser excluídos da autuação, infração 01, os valores de R\$7.512,59, R\$466,12, R\$977,67, R\$2.262,07, R\$2.423,11 e R\$3.153,01, totalizando o montante de R\$16.794,57, referente às ocorrências descritas nos períodos de 31/01/2015 até 31/07/2015, por já ter sido configurada a decadência em relação a estes períodos.

No que diz respeito à infração 02, que trata da aplicação de multa pela falta de escrituração de notas fiscais de entradas pelo autuado em sua escrita fiscal, não assiste razão ao autuado a arguição da decadência parcial do lançamento, em relação aos mesmos períodos acima citados.

Isto porque a obrigação para escrituração no livro Registro de Entradas de nota fiscal eletrônica, que é o caso deste lançamento, se enquadra no rol das denominadas obrigações instrumentais ou acessórias (obrigações de fazer), enquanto que o não cumprimento dessa obrigação pelo sujeito passivo enseja a aplicação de penalidades pecuniárias previstos na legislação. Tratando-se, pois, de obrigação de fazer, mediante a escrituração de documentos fiscais, se aplica o prazo decadencial previsto no art. 173, inc. 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, considerando que o Auto de Infração foi lavrado em 25/08/2020, com ciência pelo autuado nesta mesma data, a contagem do prazo de decadência em relação aos fatos geradores verificados no exercício de 2015 teve início em 01/01/2016, encerrando-se em 31/12/2020, de forma que não se encontrava extinto o direito do fisco de lançar as penalidades por descumprimento das obrigações instrumentais aplicadas neste Auto de Infração em relação ao mencionado exercício.

Do exposto, concluo que as penalidades aplicadas em relação à infração 02, não estão alcançadas pela decadência, razão pela qual, não acolho o argumento defensivo em relação à presente infração.

Adentrando ao exame do mérito da autuação, vejo que em relação à infração 01, no valor de R\$23.559,79, após a exclusão do valor de R\$16.794,57, referente às ocorrências descritas nos períodos de 31/01/2015 até 31/07/2015, alcançadas pela decadência, remanesce em discussão a quantia de R\$6.765,22, referente ao período de 31/08/2015 a 31/12/2015.

O autuado questionou os cálculos levados a efeito pelos autuantes, que incluíram na base de cálculo do ICMS ST, o próprio ICMS ST que foi destacado no documento fiscal a título de retenção na fonte pelo fornecedor, citando como exemplo a NF 756337, fl. 49v, cujos dados trazidos pelo autuado estão assim postos:

- Base de cálculo do ICMS constante no documento fiscal: R\$236,20;
- ICMS destacado no documento fiscal R\$16,53;
- BC ICMS ST R\$443,52;
- Total ICMS ST R\$58,86;
- Total IPI R\$11,81;
- Total Prod/Serv. R\$236,20;
- Total NF-e R\$306,87.

Já os cálculos levados a efeito pelos autuantes em relação a esta operação, fl. 10, estão assim