

A. I. N° - 300766.0002/20-9  
AUTUADO - KENIO SUPERMERCADO LTDA.  
AUTUANTES - LUCIMAR RODRIGUES MOTA e JOSÉ NÉLSON DOS SANTOS  
ORIGEM - DAT NORTE / INFRAZ NORDESTE  
PUBLICAÇÃO - INTERNET 24/05/2021

**2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0081-02/21-VD**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO. É vedada a utilização de crédito fiscal relativo a aquisições de bens destinados ao ativo. Infração comprovada. b) AQUISIÇÃO DE MATERIAL PARA USO E CONSUMO. É vedado utilizar crédito fiscal relativo a material de consumo. O contribuinte não conseguiu elidir a infração. c) MERCADORIAS ADQUIRIDAS COM PAGAMENTO DE IMPOSTO POR ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. Comprovado que parte das mercadorias constantes das notas fiscais de aquisição, inseridas no demonstrativo de acordo com a NCM e descrição, se encontravam na substituição tributária, a infração se apresenta parcialmente subsistente, após os ajustes de ofício realizados em sede de julgamento. d) LANÇAMENTO DE DOCUMENTO FISCAL EM DUPLICIDADE. A fiscalização utilizou as informações inseridas na escrituração fiscal do sujeito passivo para o lançamento dos valores apurados. Comprovado pelas chaves de acesso se tratar dos mesmos documentos lançados em meses diversos. Infração mantida. e) VALOR SUPERIOR AO DESTACADO NOS DOCUMENTOS FISCAIS. A simples negativa de cometimento da infração, não desonera o contribuinte do ônus de elidí-la com elementos de prova, como previsto no artigo 123, § 6º do RPAF/99. Operações interestaduais não guardam relação com a aplicação do Decreto 14.213/12. Infração mantida. Não acolhidas as preliminares suscitadas. De ofício, decretada decadência parcial na infração 03. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 30 de junho de 2020 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$88.271,23, além de multa de 60% pela constatação das seguintes infrações:

Infração 01. **01.02.01.** Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento, no total de R\$5.759,29, para infrações arroladas nos meses de abril, julho e dezembro de 2016.

Infração 02. **01.02.02.** Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, no montante de R\$11.316,77, constatada nos meses de abril, junho, julho, setembro e outubro de 2016, janeiro, fevereiro, maio e agosto de 2017.

Infração 03. **01.02.06.** Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por substituição tributária, nos meses de abril a dezembro de 2015, janeiro a dezembro de 2016, janeiro a dezembro de 2017, no valor de R\$55.388,95.

Infração 04. **01.02.20.** Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a lançamento de documentos fiscais em duplicidade, alcançando R\$7.752,90, nos meses de abril, maio e agosto de 2016.

Infração 05. **01.02.41.** Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque de imposto a maior nos documentos fiscais, no valor de R\$8.233,32, para fatos constatados em fevereiro a dezembro de 2016.

A ciência ao autuado foi feita através de transmissão via DTE, na mensagem 165.572, de 08/07/2020, de Cientificação de Lavratura de Auto de Infração/Notificação Fiscal, lida e científica pelo sujeito passivo na mesma data, conforme documento de fl. 36.

Tempestivamente, o autuado, por seus advogados, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 38 a 57, na qual, inicialmente, requer que nos termos do artigo 272, § 5º do CPC, todas as intimações relativas ao presente feito sejam dirigidas exclusivamente aos seus patronos, no endereço indicado, em razão da celeridade processual.

Após repisar os fatos imputados, para a infração 01, justifica ser mesma indevida, diante do fato das mercadorias, não se destinarem ao ativo fixo da empresa, mas sim, para revenda, “*como se vê nas notas fiscais de saídas das mesmas mercadorias, em anexo (Doc. 04)*”.

Na infração 02, igualmente reputada como indevida, diante do fato de arguir que as mercadorias não se destinariam a uso/consumo da empresa, mas sim, para revenda, “*como se vê nas notas fiscais de saídas das mesmas mercadorias, em anexo (Doc. 05)*”.

Por seu lado, para a infração 03, alega ter a mesma incorrido em equívoco, diante do fato de as notas fiscais em anexo (Doc. 06), não constarem do Livro de Entrada, aquelas notas fiscais arroladas no Doc. 07 que garante anexar, embora registradas no Livro Registro de Entrada, não foi utilizado o crédito fiscal.

Reporta terem as notas fiscais do Doc. 08 que afirma estarem anexadas, sido devolvidas, ao passo de que aquelas do Doc. 09, se refeririam a mercadorias que não sofreriam substituição tributária, enquanto as notas listadas no Doc. 10 tiveram origem nos estados constantes do Anexo I do Decreto 14.231/12, revogado.

Para a infração 04, aponta estar o equívoco dos autuantes no fato de não se tratar das mesmas mercadorias.

Quanto a infração 05, de igual modo aponta ser a mesma indevida sob a justificativa de as notas fiscais do Doc. 11 não constarem do Livro de Entrada, as do Doc. 12, ainda que registradas no Livro de Entrada, aquelas listadas no Doc. 12, as notas fiscais do Doc. 13 que diz anexar, teriam sido devolvidas, ao passo que aquelas anexadas ao Doc. 15 tiveram origem nos estados constantes do Anexo 1 do Decreto 14.213/12, razão da utilização correta do valor do crédito.

Ressalta que como se verá, foram muitos os equívocos cometidos pelos autuantes, uns decorrentes de matéria de fato, outros de direito, culminando com a lavratura do Auto de Infração em tela, razão pela qual se o órgão julgador não decidir pela nulidade da ação fiscal, certamente a julgará improcedente, diante do que passa a expor.

Abordando o aspecto de direito, fala ter a Constituição Federal e as leis infraconstitucionais, atribuído deveres ou funções para os órgãos da administração pública que devem se desincumbrir deles com a maior presteza possível, e nesse sentido, a instauração, o preparo, a instrução e a decisão do processo administrativo fiscal devem observar, entre outros, princípios como o da verdade, legalidade, ampla defesa, devido processo legal, na forma do artigo 2º do RPAF/99.

Tem como indispensável a demonstração pelo Fisco quanto ao critério adotado, a fonte e demais dados necessários ao entendimento e comprovação da acusação fiscal, bem como a falta de

apresentação de todos os argumentos alegados na peça impugnativa, configura inobservância aos princípios da ampla defesa e do contraditório, diante do fato de, o administrador fiscal, como todos os administradores públicos, tem o seu campo de ação perfeitamente delimitado pela lei, não podendo agir fora dos parâmetros fixados pelo legislador, porquanto sua função própria é a de aplicador das leis, fazer as pessoas cumprirem as leis.

Frisa que o Decreto nº 7.629/99, prevê os princípios de direito que devem ser perseguidos no processo administrativo fiscal, com destaque aos princípios da verdade real e da ampla defesa, razão porque os eminentes julgadores devem perquirir a verdade fática, abstraindo a versão unilateral dos autuantes, notadamente para combater eventuais excessos decorrentes do exercício do Poder de Polícia Administrativa, sendo que a penalidade somente deve ser aplicada à luz de documentos comprobatórios da suposta infração.

Indica que assim como as pessoas são inteiramente livres para agir desde que não exista uma lei determinando um comportamento diferente, o administrador público não pode agir ao seu livre-arbítrio, somente podendo se comportar conforme o ordenamento predeterminado pelo legislador, e por exercer uma atividade vinculada, portanto, fica obrigado a agir de acordo com o que determina a legislação que trata da matéria, não cabendo qualquer margem de discricionariedade quanto ao modo de apreciação dos fatos apurados. A inobservância dessa vinculação corre o risco de violar as disposições do artigo 142 do Código Tributário Nacional, que reproduz.

Firma que a função administrativa tributária deve ser exercida pela autoridade fiscal em obediência ao princípio da legalidade objetiva, em que o tributo será tornado líquido e certo e exigido dentro de mais estrita legalidade, agindo o Fisco com integral imparcialidade. Portanto, a função fiscal, exercício do poder-dever da autoridade administrativa para exigir o pagamento do tributo devido e/ou controlar e fiscalizar o seu correto pagamento, está sujeita à obediência ao princípio da reserva legal.

Traz lição de Maria Sylvia Zanella di Pietro, quanto as regras básicas a serem respeitadas pela fiscalização:

- a) a necessidade, em consonância com a qual medida de polícia só deve ser adotada para evitar ameaças reais ou prováveis de perturbações ou interesse público;
- b) a da proporcionalidade, que significa a exigência de uma delação necessária entre a limitação ao direito individual e o prejuízo a ser evitado; e,
- c) eficácia, no sentido de que a medida deve ser adequada para impedir o dano ao interesse público.

Destarte, diante da ausência de formalidade essencial acima mencionada, diante da ocorrência de vício insanável, em estrita consonância com o artigo 18, IV, "a" do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, quando o lançamento não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator, este Egrégio Conselho Fazendário Baiano deve decidir pela nulidade do lançamento de ofício.

Adentrando no RPAF/99, diz este estabelecer formalidades que devem ser seguidas tanto pela Administração Tributária quanto pelo sujeito passivo para que o processo siga o rito normal com julgamento de mérito do conflito aberto pelo impugnante, valendo ressaltar que o ônus probatório pertence ao Fisco, pois a este cabe comprovar o cometimento da infração com provas necessárias à demonstração do fato arguido, devendo este estar acompanhado de demonstrativos e/ou levantamentos congruentes.

Analizando os demonstrativos que fundamentam as infrações 03 e 05 que contêm notas fiscais que tiveram origem nos estados constante do anexo I do Decreto revogado nº 14.213/12, contêm notas fiscais tributadas e não, notas fiscais que sofreram substituição tributária, e a escrituração fiscal digital (EFD) só passou a ser obrigatória para a autuada a partir de 01/09/2015. Portanto, no

período de abril a agosto a exigência fiscal baseada em tal escrituração não observa o devido processo legal.

Reitera que a apuração da exigência fiscal, objeto da autuação, se afigura repleta de vícios que o macula e fragiliza, haja vista a dificuldade de se conhecer a verdade real, para quando se aplicar o direito positivo ao caso concreto, alcançar-se a eficácia desejada, de modo a se atingir uma justa decisão. Assim incorreções e carências verificadas nos autos, impedem determinar a natureza da acusação e o montante do débito tributário, resultando na formação de um lançamento de ofício pouco claro e inseguro quanto à presunção de legitimidade do crédito fiscal.

Alega que tais incongruências, além dos equívocos anteriormente apontados, trazem em seu bojo insegurança quanto à infração efetivamente apurada, suas ocorrências e valores, e da confusão estabelecida pelos autuantes na sua constituição, diante da flagrante nulidade verificada, que se enquadra na hipótese prevista no artigo 18, incisos II e IV do RPAF-BA/99, o qual preconiza serem nulos os atos praticados e as decisões proferidas com preterição do direito de defesa, na forma reproduzida.

Traz, em suporte a tal assertiva, as ementas dos Acórdãos JJF 0007-01/18, JJF 0141-02/18, JJF 0143-03/18, JJF 0060-04/18, para arrematar que diante do exposto, o lançamento de ofício em comento deve ser declarado nulo, por falta de certeza e liquidez e por inobservância do devido processo legal.

Argui, ainda, como prejudiciais de validade e eficácia da peça básica do processo administrativo fiscal instaurado; requerendo, por isso mesmo, com amparo no princípio do contraditório pleno e amplo, assegurado pela Magna Carta (artigo 5º, LV, CF/88), que as prejudiciais sejam apreciadas e decididas, com fundamentação própria e específica (CF/88, art. 93, IX, e inteligência do art. 5º, II, 37 “caput”, entretanto, caso assim não entenda este Órgão julgador, o que somente se admite “*ad argumentandum tantum*”, postula pela improcedência do Auto de Infração em comento.

No mérito, aponta que como se pode constatar nos autos do processo administrativo fiscal em apreço, a fiscalização procedeu de forma irregular, ao lavrar o Auto de Infração em tela, realizando a cobrança de ICMS por supostamente ter utilizado indevidamente crédito fiscal referente a aquisição de mercadorias beneficiadas com isenção de imposto, não considerando que a partir de janeiro de 2018 o Decreto nº 18.219/2017 revogou o Decreto nº 14.213/12, que considerava que a antecipação parcial deve ser calculada com base no valor total dos produtos que compõem uma nota fiscal, incluindo suas adições ou deduções, aplicando a diferença da alíquota interna da Bahia vezes a base de cálculo sobre a alíquota interestadual.

Isto porque, consta do § 2º do artigo 1º do Decreto revogado que a vedação aos benefícios fiscais se aplica aos créditos de ICMS que são utilizados pelos contribuintes baianos. Tudo por ter adquirido suas mercadorias dos atacadistas relacionados no anexo único do Decreto revogado e obedeceu ao regramento nele constante, conforme comprovam as notas fiscais que serão anexadas ao processo, assim que for disponibilizado pela SEFAZ o protocolo presencial.

Aponta que os valores constantes do presente lançamento, decorrentes do Decreto 14.213/2012, em razão do previsto no Convênio ICMS 190/2017, não devem ser exigidos, já que foram remidos e anistiados os créditos tributários constituídos ou não, decorrentes do mencionado Decreto, o qual dispunha sobre a vedação da utilização de créditos fiscais relativos às entradas interestaduais das mercadorias referidas no Anexo Único deste Decreto, contempladas com benefício fiscal do ICMS não autorizado por Convênio ou Protocolo, nos termos da Lei Complementar Federal 24, de 07 de janeiro de 1975, e o crédito do ICMS relativo à entrada das mercadorias somente foi admitido no percentual efetivamente cobrado no Estado de origem, conforme estabelecido no Anexo Único deste Decreto.

Frisa ter sido celebrado o Convênio ICMS 190/2017, estabelecendo os procedimentos e prazos que as unidades federadas deveriam observar para remissão dos créditos tributários decorrentes do uso de isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiros-fiscais instituídos. Em consonância

com a materialização pelas unidades federadas da celebração do referido Convênio, o Estado da Bahia, por meio do Decreto 18.219, de 26/01/2018, publicado no DOE de 27/01/2018, revogou o Decreto 14.213/2012, visando a não exigência fiscal sobre as isenções relacionadas em seu Anexo Único, em alinhamento com a convalidação dos atos instituídos por todas as unidades federadas, nos termos da Lei Complementar 160/2017, e do Convênio ICMS 190/2017.

Salienta, que o Convênio ICMS 190/2017, dispõe, nos termos autorizados na Lei Complementar 160, de 07 de agosto de 2017, sobre a remissão de créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g”, do inciso XII, do § 2º, do artigo 155 da Constituição Federal, bem como sobre as correspondentes reinstituições.

De acordo com a Cláusula oitava, do referido Convênio ICMS 190/2017 foram remidos e anistiados os créditos tributários do ICMS, constituídos ou não, decorrentes dos benefícios fiscais instituídos, por legislação estadual ou distrital publicada até 08 de agosto de 2017, em desacordo com o disposto na alínea “g”, do inciso XII, do § 2º, do artigo 155 da Constituição Federal.

No caso em apreço, observa que os valores constantes no presente lançamento, decorrentes do Decreto 14.213/2012, em consonância com o previsto no Convênio ICMS 190/2017, conforme comprovam as notas fiscais ilustrativas em anexo não devem ser exigidos, já que foram remidos e anistiados os créditos tributários constituídos, decorrentes do mencionado Decreto, razão porque deve-se concluir pela insubsistência da autuação fiscal.

Nesta esteira, apresenta as decisões do CONSEF/BA nos Acórdãos JJF 0156-03/19, JJF 0080-03/19, JJF 0080-03/19, JJF 0156-03/19, JJF 0074-01/18, JJF 0235-04/18, JJF 0009-00/19, Ementas copiadas, bem como decisão judicial do STJ, no RMS 31714/MT 2010/0044507-3.

Aborda, a seguir, ser imperioso o fato de ter que os autuantes imputado à empresa autuada o cometimento da infração, relativo ao período de abril a agosto de 2015, baseando na EFD, sem que o contribuinte fosse obrigado a proceder com a respectiva escrituração fiscal digital, conforme prescreve o RICMS/BA, em seu artigo 248, vigente à época dos fatos, devidamente reproduzido, trazendo escólio de Paulo de Barros Carvalho.

Assim, o suporte fático da imputação do Auto de Infração em apreço deve ser transparente e cristalino, corroborado com todos os meios de prova admitidos em direito, para que o ato possa prevalecer, trazendo os efeitos pretendidos, a fim de constituir o vínculo obrigacional entre o particular ao Fisco, no que tange a cobrança do tributo.

Destaca a posição de Suzy Gomes Hoffmann, em trecho copiado, para rechaçar qualquer “imperatividade” às suposições dos atos administrativos, em especial as infrações imputadas pelos autuantes no presente Auto de Infração, se referindo a EFD, não obrigatória para a empresa autuada até 31/08/2015.

Ressalta, assim, que no Direito Tributário, é nulo o Auto de infração que não traga aos autos a prova que fundamentalmente a imputação realizada, vez que se converte em ficção, ferindo o princípio do Ato Regrado ou Vinculado à Lei (CTN, art. 97, I e II, 114, 116, I, 141, 142, 144; CF/88, artigos 5º II; 37 “caput”, 150, I). Com efeito, a referida imputação é desprovida de elementos comprobatórios, como exige o RPAF/99, em seus artigos 2º, caput, 18, inciso IV, alínea “a” e 41, inciso II, estes últimos transcritos.

Reproduz ensinamento de Clélio Berti, reiterando que neste tocante, outro caminho não há senão a decretação da nulidade do Auto de Infração em referência, embasado nos Acórdãos CJF 0283-13/13, JJF 0117-04/15, CJF 0448-13/13, JJF 0112-04/14, JJF 0117-04/15, JJF 0103-01/15, JJF 0072-05/15, JJF 0027-01/15, JJF 0027-01/15, JJF 0090-04/14 e JJF 0001-01/15, cujas Ementas transcreve.

Conclui, arguindo como prejudicial de validade e eficácia da peça básica do processo administrativo fiscal instaurado, requerendo, por isso mesmo, com amparo no princípio do contraditório pleno e amplo, assegurado pela Magna Carta que a prejudicial seja apreciada e decidida, com fundamentação própria e específica.

Por todo exposto e por tudo o mais que consta dos autos, requer, que se decrete a nulidade total do referido Auto de Infração, por ser de direito e da mais lídima justiça, todavia, caso assim não entenda este Eminente Órgão julgador, o que somente se admite “*ad argumentandum tantum*”, postula pela improcedência da infração, constante do Auto de Infração em tela, atestando a veracidade do *quantum* alegado e provado.

Requer, ainda, com fulcro no artigo 272, § 5º do CPC, que todas as intimações alusivas ao presente feito sejam dirigidas exclusivamente aos Patronos da Autuada e endereçadas a estes no endereço indicado.

Informação fiscal prestada por um dos autuantes às fls. 68 a 70, após transcrever a acusação e os argumentos defensivos apresentados, observa, primeiramente, terem sido feitas referências a “notas fiscais em anexo”, sem descrever especificamente qual, ou que numeração, querendo, assim, insinuar que as infrações não existem, entretanto em nenhuma delas apontou e nem comprovou erros.

Para infração 01, aduz o fato de ainda que a peça defensiva fale em “Doc. 04 anexo”, tal documento não a acompanhou.

Tem como fácil identificar à fl. 10, no demonstrativo de listagem das NF-e, que a infração foi cometida, pois se tratam apenas de três aquisições: Nota Fiscal 3.360.993 (IMPRESSORA HP MULT LASER MONO); Nota Fiscal 312.295 (EXPOSITOR FRIGIDEIRAS) e Nota Fiscal 18.106 (ESTRUTURA PORTA PALLETS), e o supermercado não revende nenhum desses produtos, por isso não há notas de saídas referentes a tais mercadorias. Sendo assim, houve o uso indevido dos créditos, e a infração é procedente, firma.

Quanto a infração 02, diante da sustentação defensiva de que tais aquisições foram para revenda e fala de anexação à defesa (Doc. 05) de notas de saídas, registra que tais documentos também não acompanharam a peça apresentada e pela simples verificação dos demonstrativos da infração, anexos, às fls. 14 a 17, se comprova que todas as Notas Fiscais de Entradas mencionadas foram escrituradas nos CFOP 1556 e 2556, relativos a compra de material para uso ou consumo, o que ao seu entender, torna a infração procedente.

Em relação à infração 03 e do alegado equívoco, ou com Notas Fiscais que não constam no livro de Entrada, Notas Fiscais que, embora registradas não houvesse o crédito fiscal, Notas Fiscais devolvidas, Notas Fiscais de mercadorias que não são da Substituição Tributária, e, por último, Notas Fiscais que tiveram origem nos Estados que revogaram acordo, em nenhum dos casos, a defesa apontou claramente, citando o número da Notas Fiscais, Base de Cálculo, Valor do ICMS ou, simplesmente, qual o nome da mercadoria.

Ao analisar os demonstrativos, mesmo que superficialmente, vê às fls. 21 a 27 (por amostragem), pois o demonstrativo completo se encontra anexado ao CD (fl. 34), que em 2015, salgadinhos, iogurtes, etc.; em 2016, macarrão, carnes de aves, biscoitos, barra de chocolates, etc.; 2017 mistura para bolo, bebidas energéticas, absorventes, etc., infração em que usou crédito de produtos constante no Anexo 01 do Regulamento do ICMS 2012, e sendo, assim, a infração se apresenta totalmente procedente.

Na infração 04 pontua o fato da defesa, mais uma vez falar em equívoco da fiscalização, dizendo que as mercadorias não são as mesmas, sem nada comprovar, registrando que o demonstrativo à fl. 30, mostra o registro de documentos repetidos com a mesma numeração da Notas Fiscais e chaves idênticas, sendo a infração, portanto, procedente.

Por fim, para a infração 05 reitera, mais uma vez, não ter sido apontando onde ocorreu o erro alegado, não sendo citada nenhuma numeração de documento, apenas se falando em documento anexado, mas, como aconteceu com as outras infrações, parece se tratar apenas de “embromação”.

Frisa que no demonstrativo de fl. 32, por amostragem, dá para ver, por exemplo, que para a Nota Fiscal 5.641, produto ALHO Kg, Base de Cálculo de R\$ 7.000,00, aquisição interestadual, com

destaque de imposto a alíquota de 4%, no valor de R\$ 280,00; a autuada usou o crédito de 12%, no valor de R\$ 840,00, portanto, usando indevidamente, crédito a maior em R\$560,00. Infração, também, comprovadamente, procedente.

Quanto a afirmativa do patrono da autuada de que somente passou a ter escrituração fiscal digital (EFD) a partir de 01/09/2015, lembra que o artigo 248, do RICMS/2012, diz que a partir de 01/01/2014, somente os microempreendedores individuais e os optantes pelo Simples Nacional não estão obrigados a esse tipo de escrituração.

Observa terem sido citados Acórdãos sem nenhuma correlação com as infrações reclamadas, achando desnecessário fazer qualquer comentário a respeito.

Justifica que todas as infrações cometidas foram levantadas e demonstradas, em conformidade com o enquadramento da Legislação do Estado da Bahia.

Na sua impugnação, o contribuinte não se defende especificamente de nenhuma das infrações que recebeu acusação, apenas menciona notas fiscais sem numeração (doc.) que diz ter anexado a defesa, também não aponta nomeadamente erros em nenhum dos demonstrativos que deram origem a constituição do Crédito Tributário.

Quanto à nulidade do Auto de Infração, *data vénia*, fala ser inquestionável, visto que o mesmo não desobedeceu ao que preceitua o artigo 18 do RPAF/1999, ou seja, foi lavrado por servidor competente; foi entregue ao contribuinte cópia do mesmo e de todos os demonstrativos que o compõem, a fim de que o seu direito de defesa fosse exercido; o lançamento possui elementos suficientes para determinar, com segurança, a natureza das infrações, o infrator e o montante do débito tributário; e ainda, o sujeito passivo é legítimo.

Diante do exposto, pede a procedência do Auto de Infração.

## VOTO

O presente lançamento constitui-se em cinco infrações arroladas pela fiscalização, objeto de impugnação por parte do autuado.

Verifico que o sujeito passivo foi intimado acerca do início da ação fiscal através da Cientificação de Início de Ação Fiscal, em 16/04/2020, por intermédio do DTE, mensagem 156.747, lida e científica na mesma data, conforme se infere do documento de fl. 08.

A memória de cálculo da autuação se encontra às fls. 09 a 33, impressa, e em formato digital na mídia de fl. 34, entregue em cópia ao sujeito passivo na forma do recibo de fl. 35.

Os autuantes, quando do lançamento, descreveram com precisão as infrações cometidas, apontando as condutas praticadas pelo contribuinte, e tidas como contrárias à norma legal, os artigos infringidos, a previsão da multa sugerida, os prazos para interposição de defesa, ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida nos artigos 142 do CTN, e 39 do RPAF/99, preenchendo, pois, todos os requisitos de validade sob o aspecto formal, em que pese o entendimento defensivo diverso exposto.

Por outro lado, o contribuinte compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso, é que abordou aspectos da infração que entendia lhe amparar, trazendo fatos e argumentos que ao seu entender elidiriam a mesma, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório, sob a forma da peça de impugnação.

Quanto as questões preliminares a serem apreciadas, passo a analisá-las neste momento. Em primeiro lugar, quanto a alegada falta de motivação, vez que, segundo a defendant, não foram apresentados os critérios empregados pelo Fisco para autuação, esclareço que o fato de o contribuinte discordar do lançamento ou o autuante ter dado interpretação equivocada à legislação especialmente quanto aos produtos autuados, o que não vem a ser o caso, apenas traz como consequência a improcedência, e respectiva exclusão do Auto de Infração de tais parcelas,

e não, como pretende a defesa, em nulidade da autuação, o que me faz rejeitar tal argumento posto.

De igual maneira, a alegada carência de motivação e cerceamento de defesa, também não se apresentam presentes no lançamento, primeiro, como se verá quando da apreciação do mérito, caso suplantadas as demais questões preliminares aventadas, pelo fato da fiscalização ter encontrado a devida motivação em práticas do contribuinte que seriam contrárias à legislação tributária do ICMS do estado da Bahia.

Segundo, por motivo de que ao longo da tramitação processual o sujeito passivo teve ciência plena da autuação, dos documentos autuados, com suas respectivas chaves de acesso, datas de emissão, emissores, mercadorias, valores, e demais dados vitais para identificação de cada um dos documentos fiscais arrolados na empresa, na forma dos demonstrativos elaborados, inseridos de forma impressa nos autos, além devidamente entregues ao sujeito passivo, na forma de recibo firmado.

Também foi franqueada ao contribuinte a prática de todos os atos que entendesse necessários para o pleno exercício do contencioso, inclusive e sobretudo a apresentação de elementos de prova e argumentos, que não vieram aos autos, podendo participar de todos os atos processuais, e deles tendo conhecimento.

Esclareço, ser o direito de ampla defesa uma importante garantia individual, decorrente dos princípios jurídicos da igualdade, da liberdade e da dignidade da pessoa humana, significando que não serão imputadas obrigações, nem restrinidos direitos de determinado indivíduo, sem que ao mesmo seja facultado se manifestar, previamente, de forma completa e sem qualquer tipo de restrição, estando tal preceito, insculpido no corpo constitucional, quando da apreciação e determinação dos direitos e garantias individuais e coletivas, inserido no artigo 5º, inciso LV da Constituição Federal (*“aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”*).

Maria Sylvia Zanella Di Pietro (in Direito Administrativo, 20ª edição, São Paulo, Atlas, 2007, p. 367), aponta que:

*“O princípio do contraditório, que é inerente ao direito de defesa, é decorrente da bilateralidade do processo: quando uma das partes alega alguma coisa, há de ser ouvida também a outra, dando-se-lhe oportunidade de resposta. Ele supõe o conhecimento dos atos processuais pelo acusado e o seu direito de resposta ou de reação.*

*Exige: 1- notificação dos atos processuais à parte interessada;*

*2- possibilidade de exame das provas constantes do processo;*

*3- direito de assistir à inquirição de testemunhas;*

*4- direito de apresentar defesa escrita”*

E tanto tal direito foi garantido ao contribuinte, que este foi devidamente comunicado do lançamento, com todos os seus elementos, compareceu ao feito, apresentou as suas alegações defensivas sem qualquer restrição para todas as infrações lançadas, evidentemente, após o exame dos elementos do feito, desfiou os argumentos a seu favor, ou seja, exerceu tal direito sem qualquer limite ou restrição, o que sepulta o argumento posto.

Também foi obedecido o princípio do contraditório, até pela sua íntima relação de simbiose com o da ampla defesa, tendo Nélson Nery Costa assim entendido: *“O direito de ampla defesa exige a bilateralidade, determinando a existência do contraditório. Entende-se, com propriedade, que o contraditório está inserido dentro da ampla defesa, quase que com ela confundido integralmente, na medida em que uma defesa não pode ser senão contraditória, sendo esta a exteriorização daquela”*.

Da mesma maneira, não se pode avaliar ter sido violado o princípio da legalidade estrita em matéria tributária, o qual possui a sua gênese no artigo 5º, inciso II da Constituição Federal, que

reza: “ninguém será obrigado a fazer ou a deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

Em complemento a tal comando, de forma específica, ao abordar o sistema tributário, a Carta Magna, no seu artigo 150, inciso I, veda os entes federados: “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”, o que torna tal princípio um dos mais importantes de nosso sistema tributário.

O crédito fiscal e a sua apropriação, cerne de todas as infrações arroladas, inclusive em relação a bens de uso e consumo, e do ativo imobilizado, se encontra regido pela Lei Complementar 87/96, e no Estado da Bahia, pela Lei 7.014/96, o que significa dizer que a matéria possui a necessária e essencial base legal, como se verá mais adiante, em oposição ao ponto de vista externado pela defesa, o qual não acolho.

Da leitura da mídia inserida nos autos, verifico conter a mesma os demonstrativos arrolados na autuação, sendo que em todos eles, devidamente entregues em cópia ao sujeito passivo, garantindo o seu direito pleno de impugnar o trabalho fiscal realizado, constam todos os elementos necessários para o pleno conhecimento de cada infração, como data de emissão, CFOP, série e número do documento fiscal, sua chave de acesso, item, código, descrição, NCM, alíquota na origem, alíquota interna, base de cálculo do imposto, valor devido, ou seja, descabe qualquer arguição contrária, tal como pretende a defesa.

Desta forma, as infrações estão delineadas, com a devida caracterização, inexistindo qualquer insegurança quanto aos fatos imputados, claros e perfeitos, a infração ou o infrator, o que me leva a refutar as argumentações postas, adentrando na análise de *per si* do mesmo, diante do regular procedimento adotado pela fiscalização, quando da lavratura do Auto de Infração.

Quanto ao mérito da autuação, o seu exame, basicamente, demanda apenas e tão somente, análise do aspecto material, vez se tratar de questão eminentemente fática, e consequentemente, necessitar da produção da essencial prova, até pelo fato de a defesa mencionar para todas as infrações impugnadas a existência de documentos e anexos que enumera, que provariam em sentido contrário ao da autuação.

Entretanto, como se observa do teor do e-mail de fl. 66, enviado por oat@oatba.com.br, destinado a recursosconsef@sefaz.ba.gov.br e consefprocessos@sefaz.ba.gov.br, contém apenas e tão somente, quatro arquivos, a saber: defesa em formato PDF, defesa em formato docx, procuração e atos constitutivos, sem qualquer outro elemento.

Consta no texto do mesmo: “Conforme orientação deste CONSEF, segue em anexo para protocolização, tempestivamente, a peça de DEFESA da empresa KENIO SUPERMERCADO LTDA – CNPJ: 10.601.633/0001-09 – (arquivo em PDF com assinatura digital válida) referente ao Auto de Infração nº 3007660002/20-9, juntamente com o Ato Constitutivo da empresa e Procuração pertinente. Segue também a referida peça de defesa em arquivo editável”.

Ou seja: não foi encaminhado qualquer documento adicional à defesa.

Da mesma forma, no conteúdo impresso da defesa, estão ausentes quaisquer elementos ou documentos probantes relacionados às infrações impugnadas.

Diante da promessa de serem os documentos anexados ao processo, quando disponibilizado pela SEFAZ o protocolo presencial, esclareço que o mesmo já foi reaberto há algum tempo, sem que se tenha notícia nos autos de qualquer protocolização de documentos relativos ao presente feito, o que, inclusive, poderia ser feito através de encaminhamento eletrônico, a exemplo do ocorrido com a peça defensiva.

A resolução da lide, em tal situação, depende apenas e tão somente de análise da verdade material, princípio basilar no processo administrativo fiscal, a qual foi buscada no feito.

Nele, a produção de provas é de grande relevância, pois visa a obtenção da verdade, ou sua maior aproximação, visto que dificilmente se consegue descrever com exatidão como o fato realmente

ocorreu. E é neste sentido, do maior grau de semelhança das ocorrências descritas nos atos formais realizados pelo agente administrativo, é que se reveste o princípio da verdade material.

Odele Medauar (A Processualidade do Direito Administrativo, São Paulo, RT, 2ª edição, 2008, página 131) entende que “*O princípio da verdade material ou real, vinculado ao princípio da oficialidade, exprime que a Administração deve tomar as decisões com base nos fatos tais como se apresentam na realidade, não se satisfazendo com a versão oferecida pelos sujeitos. Para tanto, tem o direito e o dever de carregar para o expediente todos os dados, informações, documentos a respeito da matéria tratada, sem estar jungida aos aspectos considerados pelos sujeitos. Assim, no tocante a provas, desde que obtidas por meios lícitos (como impõe o inciso LVI do art. 5º da CF), a Administração detém liberdade plena de produzi-las*”.

O Processo Administrativo Fiscal, busca a descoberta da verdade material relativa aos fatos tributários. Com status constitucionais, os princípios da ampla defesa e do contraditório serão garantidos ao sujeito passivo, que, querendo, apresentará contestação ao lançamento tributário, intervindo por meio de produção das provas.

Ressalte-se ainda, que tal princípio impõe à Administração Pública, o dever de provar os fatos alegados, sendo regra a vedação de aplicar-se como verdadeiros fatos fictícios ou de mera presunção da ocorrência de sua hipótese de incidência, devendo, portanto, buscar-se a descrição concreta dos fatos ocorridos. A Constituição Federal em seu artigo 5º, incisos LV e LXXVIII assegura ao cidadão litigante, quer em processo judicial quer em processo administrativo, o contraditório e a ampla defesa e a razoável duração do processo.

Assim, percebe-se que a Carta Magna quis assegurar às litigantes, garantias semelhantes, tanto no processo judicial, quanto no administrativo. Apesar disso, não se pode dizer que não existem diferenças entre eles, um dos mais expressivos elementos diferenciadores resulta da jurisdição.

Não se podem afastar, no processo administrativo fiscal, os diversos princípios informadores do processo judicial e garantias constitucionais do cidadão, entre eles os princípios da verdade material e do livre convencimento motivado do julgador.

Dessa forma, a valoração das provas à luz do princípio da verdade material deve obedecer aos princípios constitucionais e as normas atinentes ao processo, buscando-se a maior verossimilhança possível dos fatos alegados pelo agente responsável pelo lançamento, e permitindo ao contribuinte utilizar-se da produção de todas e quaisquer provas a ele admitidas por direito quando possíveis no caso concreto, sem qualquer restrição. E mais: o julgador deverá valorar as provas a ele apresentadas livremente, sempre buscando a verdade material dos fatos.

Nele, a produção de provas é de grande relevância, pois visa a obtenção da verdade, ou sua maior aproximação, visto que dificilmente se consegue descrever com exatidão como o fato realmente ocorreu. E é neste sentido, do maior grau de semelhança das ocorrências descritas nos atos formais realizados pelo agente administrativo, é que se reveste o princípio da verdade material.

A denominada verdade material funda-se na aceitação da teoria da verdade por correspondência, pressupondo a possibilidade de espelhar a realidade por meio da linguagem.

No processo existirão sempre três verdades: a) verdade descrita no lançamento pela autoridade fiscal; b) verdade descrita na impugnação do contribuinte; c) verdade do julgador.

Prevalece a verdade do julgador, para quem as provas terão papel fundamental na formação da sua convicção. A essa autoridade incumbe determinar ou não a realização das diligências, inclusive perícias, podendo indeferi-las se as tiver por prescindíveis ou impraticáveis.

São os princípios que norteiam o Processo Administrativo Fiscal e que definem os limites dos poderes de cognição do julgador em relação aos fatos que podem ser considerados para a decisão da situação que lhe é submetida.

Assim, os argumentos defensivos não possuem o condão de alterar o lançamento, se analisarmos unicamente o aspecto probante por ele carreado aos autos, pela ausência absoluta de provas a reforçar os argumentos postos.

Nas infrações 01 e 02, a acusação é a de “utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento” e “utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo”, respectivamente.

Na primeira delas, constam do demonstrativo os seguintes produtos: impressora HP multilaser, expositor de frigideiras e estrutura porta pallets, de acordo com o demonstrativo elaborado e constante à fl. 09, de forma sintética, fls. 10 e 11, de forma analítica, e na mídia acostada aos autos e entregue ao contribuinte em cópia.

O argumento defensivo foi de que tais produtos tinham sido objeto de comercialização, entretanto, não veio aos autos a prova devida de tal assertiva, e tendo em vista a natureza e característica dos bens, seriam destinados, a princípio ou em prova em contrário, ao consumo ou uso por parte da empresa.

Esclareço que não se está aqui, negando o direito da empresa em se apropriar do crédito fiscal referente às aquisições de bens para o ativo imobilizado, e sim, o fato de tal apropriação ter se dado de forma integral, ao invés de 1/48, conforme previsão da legislação:

Na Lei Complementar 87/96, artigo 20:

*“Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.*

(...)

*§ 5º Para efeito do disposto no caput deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, deverá ser observado:*

*I – a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento”.*

Tal preceito, foi devidamente reproduzido na legislação do Estado da Bahia, especialmente o RICMS/12:

*“Art. 309. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:*

*I - o valor do imposto cobrado, relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos:*

(...)

*§ 2º O uso do crédito relativo às entradas de bens destinados ao ativo imobilizado e respectivo serviço de transporte, fica sujeito às seguintes disposições:*

*I - a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada:*

*b) tratando-se de empresas em atividade, no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento”;*

Logo, não tendo sido elidida a infração, a mesma é tida como procedente.

Na infração 02, de acordo com os demonstrativos de fls. 12 a 17 (análíticos e sintéticos), constam na autuação os produtos sacola Kenio, bobinas picotadas e B4 Rasa Branca Totalplast.

A tese defensiva é a mesma da infração 01, com o que não concordam os autuantes.

As aquisições de tais produtos, foram realizadas com CFOP 2556 “compra de material para uso ou consumo em operação interestadual” e 1556 “utilizado em operações de entrada verificadas no mesmo estado onde a empresa se concentra, para operações de compra de material para uso ou consumo”.

Ou seja: a própria empresa reconhece terem sido as aquisições realizadas para seu uso e consumo, e não a sua comercialização.

Mais uma vez, o regramento quanto a matéria se encontra na Lei Complementar 87/96, artigo 20:

*“Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação”.*

Ou seja: o direito ao crédito fiscal está garantido pelo mencionado dispositivo. Todavia, da redação do artigo 33 da mesma Lei, se conclui:

*“Art. 33. Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:*

*I – Somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2033”.*

Informo que tal redação foi dada pela Lei Complementar 171, de 2019, de 27/12/2019.

Assim, diante da ausência da prometida prova defensiva, no sentido de desconstituir-la, a infração fica mantida.

Quanto a infração 03, antes de qualquer consideração, e diante do fato de existirem ocorrências arroladas nos meses de abril a dezembro de 2015, sendo que a autuação data de 30/06/2020, com ciência do contribuinte em 08/07/2020, na forma do documento de fl. 36, algumas colocações SE apresentam como importantes, ainda que não arguidas pela defesa do contribuinte.

A legislação vigente, especialmente o Código Tributário Nacional (CTN), determina em seu artigo 150, §4º, que *“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, tomado conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa, e 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”*.

Nesta seara, destaco que durante muito tempo, subsistiu discussão acerca de qual seria o entendimento frente a questões de tal natureza, para reconhecimento ou não da existência da decadência: se deveria ser aplicado o disposto no artigo 173, inciso I, ou o artigo 150 § 4º do CTN.

O entendimento predominante neste Órgão era de que prevalecia em tais hipóteses como a da presente infração, a redação contida no Código Tributário do Estado da Bahia, (Lei 3.956/81), até mesmo após a edição pelo Supremo Tribunal Federal (STF) da Súmula Vinculante 08, a qual aplicável aos créditos tributários.

A Procuradoria Geral do Estado da Bahia, através da sua Procuradoria Fiscal, sustentou, igualmente, por largo período, inclusive junto no Poder Judiciário, tal entendimento acima exposto, dissonante daquele predominante nas decisões dos Tribunais Superiores, sendo que após diversas derrotas judiciais na apreciação de tal matéria, repensou o entendimento anterior da matéria, culminando com a adoção dos denominados “Incidentes de Uniformização”, os quais visaram unificar o pensamento acerca de questões até então ensejadoras de inúmeros e acalorados debates.

Dentre tais “Incidentes de Uniformização”, destaco o de n.º PGE 2016.194710-0, cujo enunciado transcrevo: *“Entendimento firmado: Conta-se o prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no art. 150 § 4º do CTN, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário (entendendo-se como tal as operações ou prestações tributáveis), apura o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que corresponde às operações declaradas”*.

E avança ainda mais o entendimento exposto, ao observar na seguinte Nota 1: *“Conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, com fundamento no art. 173, I do CTN, quando: 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, isto é, omite a realização da operação ou prestação tributável; 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”.*

Inequívoco o fato de o contribuinte ter não somente lançado o imposto, como, da mesma forma, antecipado o pagamento de que nos fala o dispositivo legal acima enunciado, sendo clara e inquestionável a aplicação do mesmo.

Diante de tal posicionamento, cristalino está que no caso em comento relativo às infrações lançadas, a Secretaria da Fazenda se manteve inerte frente ao ocorrido, ou seja, ao recolhimento a menor realizado pelo sujeito passivo, frente ao longo lapso temporal, deixando ocorrer a decadência ora aventada.

E tal raciocínio se reforça, a partir do Enunciado da Súmula 555 do STJ, a qual determina:

*“Quando não houver declaração do 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 atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa”.*

A se considerar a mesma, além dos dezenove Acórdãos tomados como paradigma, o que se verifica é que quando o contribuinte não declara e não paga o imposto, aplica-se a regra do artigo 173 do CTN, ou seja, o Fisco possui cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte para constituir o crédito tributário (não declarado e não pago); e, na hipótese de o contribuinte declarar o que tem como devido, recolhendo tal valor, mas o Fisco entende que o contribuinte deveria ter declarado valor maior (ou seja, não houve declaração de uma diferença), aplica-se a regra do artigo 150 do CTN, pela qual o Fisco teria cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador para constituir a diferença não declarada/não paga, pois houve declaração/princípio de pagamento.

E a justificativa para tal entendimento reside no fato de o STJ ter adotado como critério para aplicação do artigo 173, inciso I do CTN, a ausência de qualquer pagamento do tributo. Por outro lado, quando houver pagamento do tributo, ainda que parcial, aplica-se a regra decadencial do artigo 150, § 4º do CTN.

E tal raciocínio, se manifesta num dos Acórdãos tidos como parâmetros pelo Tribunal, a saber, o AgRg no REsp 1.277.854:

*“Deve ser aplicado o entendimento consagrado pela Primeira Seção, em recurso especial representativo da controvérsia, para a contagem do prazo decadencial de tributo sujeito a lançamento por homologação. O referido precedente considera apenas a existência, ou não, de pagamento antecipado, pois é esse o ato que está sujeito à homologação pela Fazenda Pública, nos termos do art. 150 e parágrafos do CTN. Assim, havendo pagamento, ainda que não seja integral, estará ele sujeito à homologação, daí porque deve ser aplicado para o lançamento suplementar o prazo previsto no §4º desse artigo (de cinco anos a contar do fato gerador). Todavia, não havendo pagamento algum, não há o que homologar, motivo porque deverá ser adotado o prazo previsto no art. 173, I do CTN”.*

Note-se que o “pagamento parcial” a que a jurisprudência do STJ invoca tem tal conotação de ser parcial na ótica do Fisco, isto é, comparado à totalidade do tributo tido como devido. Caso o “pagamento parcial” em questão fosse parcial sob a perspectiva do contribuinte, isso significaria que este teria declarado a totalidade do tributo, mas efetuado o pagamento apenas de parte dele.

Contudo, como já igualmente pacificado nos Tribunais Superiores, o débito declarado e não pago, consiste em crédito tributário constituído a favor do Fisco e apto a ser inscrito em dívida ativa e

executado, sem qualquer outra providência adicional, como decidido no AgRg no RESP 1.192.933/MG, Relator Ministro Benedito Gonçalves, 1ª turma, DJe 11/02/2011.

Logo, não pode o julgador, ante tal fato, fechar os olhos e deixar de praticar a almejada justiça fiscal, razão pela qual, entendo presente a hipótese de decadência parcial, vez que o valor do imposto foi lançado, escriturado, e recolhido, ainda que insuficientemente, abarcando as ocorrências do período de abril a junho de 2015, sem qualquer ato da Administração Tributária no sentido de preservar o seu interesse ou homologar aquele valor. Por tais razões, de ofício, declaro a decadência parcial em tal período, devendo os valores lançados nos meses acima indicados serem excluídos, o que vem a afetar a infração 03.

Em relação as demais ocorrências na mesma infração, a questão de fundo se cinge a verificação dos produtos cujo crédito fiscal foi apropriado, em relação à situação tributária, qual seja, a de tributação normal pelas saídas, que propiciaria apropriação do crédito fiscal correspondente, ou substituição tributária, que encerra a fase de tributação, cuja apropriação de crédito não é admitida.

Verificando os demonstrativos elaborados pelos autuantes (fls. 18 a 27), constato a existência de diversos produtos, que estariam sujeitos a substituição tributária, e como dito acima, com vedação de apropriação e utilização de crédito fiscal, e ainda, assim, o contribuinte usou o crédito, de forma indevida, segundo a acusação posta.

Mais uma vez registro a ausência de elemento de prova em contrário a autuação, por parte da empresa.

Esclareço que para a análise da matéria, pertinente externar o entendimento da SEFAZ para o enquadramento de uma mercadoria na substituição tributária, o qual consta do Parecer DITRI 25.452/2012, no seguinte sentido: “*ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Um produto está sujeito ao regime de substituição tributária quando possuir, cumulativamente, NCM e descrição de acordo com a norma vigente*”.

Este não é entendimento novo, inclusive posso, de igual forma, invocar também o Parecer 25.041/2013, o qual traz o seguinte posicionamento: “*Com efeito, a inclusão de uma determinada mercadoria no regime de substituição tributária pressupõe necessariamente a sua adequação à NCM e à descrição e destinação constantes da norma respectiva, simultaneamente. Na ausência desta adequação, não há que se falar em tributação por substituição*”.

*Conclui-se, portanto, que ainda que um produto possua a mesma NCM daquele descrito na legislação respectiva, a sua inclusão no regime de substituição tributária apenas se efetivará se a sua descrição e finalidade coincidirem com aquelas especificadas pelo legislador*”.

Em outras palavras: para a inclusão de um produto na sistemática de substituição tributária, é necessária, a existência de perfeita identidade entre a NCM do produto e a sua descrição.

Por outro lado, a glosa realizada pela fiscalização não guarda qualquer correlação com a aplicação do Decreto 4.213/12, em seu Anexo 1, que dispunha acerca da vedação de créditos fiscais relativos às entradas interestaduais de mercadorias contempladas com benefício fiscal do ICMS não autorizado por Convênio ou Protocolo, nos termos da Lei Complementar Federal 24, de 07 de janeiro de 1975, o que, reforço, não tem qualquer relação com a infração.

Assim, passo a análise dos elementos constantes na autuação, relembrando que a defesa não apontou onde residiram os equívocos que diz possuir o lançamento.

Exemplifico a NCM 0403.1000, presente na Nota Fiscal 88.690, no mês de dezembro de 2015, relativa a iogurte, presente no Anexo 1 ao RICMS/12, que lista os produtos sujeitos à substituição tributária, item 21 para aquele ano.

No mesmo ano, na nota fiscal 98.762, de 29/08/2015, se observa o produto iogurte com NCM 0403.90.00, sem previsão para substituição tributária, sendo lícita a apropriação do crédito fiscal, o que implica em sua retirada do lançamento.

Utilizando o mesmo critério, devem ser retiradas do lançamento, as seguintes NCM, correspondentes aos produtos mencionados: NCM 2004.10.00 (batata palito), NCM 0504.00.90 (moela de frango), NCM 1905.90.90 (sequilho, salgados Yokito, batata Pringles), NCM 0208.90.00 (codorna), NCM 1806.90.00 (iogurte), NCM 9506.62.00 (brinquedo Líder bola Frozen, bola Avengers), NCM 8715.00.00 (carrinho de bebê), NCM 2916.15.20 (graxa Mundial), NCM 7326.20.00 (cabide Niquelart), NCM 2208.90.00 (bebida mista Isis), NCM 1901.90.90 (biscoito recheado), e NCM 2106.90.90 (cobertura Marvi) pois a substituição tributária para a NCM 2106.9 é para bebidas energéticas e isotônicos.

Para o ano de 2016, devem ser retirados do lançamento, por idoneidade na apropriação do crédito fiscal as seguintes NCM e produtos: NCM 0208.90.00 (codorna), NCM 1902.30.00 (macarrão com ovos, massa para lasanha), vez que a substituição tributária se refere apenas a macarrão instantâneo, constante do item 11.15 do Anexo 1 ao RICMS/12, NCM 4819.30.00 (saco para presente), sem previsão de substituição tributária, NCM 0504.00.90 (moela de frango), NCM 1704.9020 (chocolate granulado), pois a substituição tributária este prevista apenas para a NCM 1704.90.10, nos itens 11.1 e 11.4 do Anexo 1 ao RICMS/12, NCM 1704.90.20 (chocolate Dr. Oetker), por falta de previsão para substituição tributária, NCM 1202.42.00 (amendoim Yoki), NCM 1901.20.00 (bolo Vovó Maria sortido), pois a substituição tributária se aplica apenas a mistura de farinha de trigo, exceto mistura para bolo, NCM 3909.50.11 (querosene), sem previsão para substituição tributária, NCM 5601.21.10 (algodão disco, algodão bola, codorna), vez que a substituição tributária encontra previsão apenas para “haste flexível ou não, com uma ou ambas extremidades de algodão”, item 9.24 do Anexo 1 ao RICMS/12, NCM 1302.19.50 (Guaramix), por falta de previsão normativa, tendo tributação normal, NCM 2202.10.00 (Guarathon), vez que a substituição tributária está prevista apenas para “refrigerante em garrafa” na NCM 2202, hipótese em que não se enquadra o produto, NCM 2208.40.00 (bebida mista Dcuba Limão), sem previsão para substituição tributária no período, NCM 3405.30.00 (massa para polir Proauto), sem previsão de substituição tributária e NCM 3824.90.41 (lubrificante Proauto desengripante), uma vez que a substituição tributária está prevista na NCM 3824.5 para argamassas, produto diverso do lançado.

Quanto ao ano de 2017, devem ser retirados da autuação as NCM 1901.20.00 (mistura para bolo Finna), diante do fato de a previsão do item 11.13 para a NCM 1901.2 excepciona tal produto (*mistura de farinha de trigo, exceto mistura para bolo*), sendo que a partir de 01/02/2017 tal NCM passou a integrar a substituição tributária (item 11.14.3 do Anexo 1 ao RICMS/12), e sendo assim, a exclusão deve ocorrer apenas em janeiro de 2017, NCM 1704.90.20 (amendoim Dori colorido), não possui previsão de substituição tributária para tal NCM, e sim, para a NCM 1704.90.1, NCM 1302.19.50 (Guarapop popular sabores, Guaramix), por falta de previsão normativa, devendo ser submetido a tributação normal, NCM 2202.10.00 (Guarathon), diante do fato de que a substituição tributária está prevista apenas para “refrigerante em garrafa” na NCM 2202, hipótese em que não se enquadra este produto, NCM 1904.20.00 (barra de cereal Quacker), diante da inexistência de obrigação quanto a substituição tributária, NCM 1902.30.00 (macarrão com ovos e macarrão Urbano arroz integral), uma vez que a substituição tributária para tal NCM (1902.3), se aplica apenas para massas alimentícias tipo instantânea, o que não é a hipótese presente.

A NCM 2208.40.00 (bebida mista Dcuba sabores limão e apple), se encontrava sem previsão para substituição tributária no período em tela, mesma situação da NCM 3909.50.11 (querosene) e da NCM 0504.00.90 (moela de frango), assim como a NCM 2202.10.00 (vasilhame Coca-Cola 2l.), pois a Substituição Tributária é para o “*refrigerante em garrafa*”, o que não é o caso, NCM 1601.00.00 (peito de frango Seara tiras), 9405.40.90 (luz noturna G Light), NCM 3004.90.99 (polvilho Granado antisséptico), NCM 2204.21.00 (espumante Chuva de Prata), NCM 2206.00.10 (espumante Rio Sol e bebida gaseificada Spunch), NCM 4202.32.00 (mochila escolar), e NCM 8506.10.10 (bateria Energizer 12V).

Falta também previsão para Substituição Tributária do produto “mistura para bolo Maratá sabores”, NCM 1901.10.90, NCM 2106.90.10 (xarope Cereser sabor groselha), uma vez que a Substituição Tributária se aplica apenas ao “*xarope ou extrato concentrado destinado ao preparo de refrigerante em máquina ‘prémix’ou ‘post-mix’*”.

Igualmente excluída a NCM 5601.21.10 (algodão disco, algodão bola, codorna), vez que a substituição tributária encontra previsão apenas para “*haste flexível ou não, com uma ou ambas extremidades de algodão*”, item 9.24 do Anexo 1 ao RICMS/12, e não “algodão bola” e “algodão quadrado”, “algodão disco” ou “algodão hidrófilo”.

Foram, de ofício, feitos os devidos ajustes nos períodos indicados, diante do fato da defesa apresentada não se reportar a tais pontos específicos.

Registro a desnecessidade de apresentação pelos autuantes de célula do excel protegida, diante da eventual necessidade, como no presente caso, de eventual alteração da planilha, o que cria uma dificuldade acessória para o julgador, até pelo fato de a autuação não ser imperativa, mas sujeita ao crivo do julgamento e de ajustes nesta oportunidade, como no presente caso, não havendo qualquer razão para tal procedimento.

Assim, diante do quanto exposto, a infração é procedente em parte, em R\$ 37.213,22, na forma a seguir demonstrada:

2015

Julho	R\$ 464,58
Agosto	R\$ 688,01
Setembro	R\$ 534,52
Outubro	R\$ 4.700,36
Novembro	R\$ 2.926,38
Dezembro	R\$ 1.021,69

2016

Janeiro	R\$ 601,38
Fevereiro	R\$ 1.608,92
Março	R\$ 0,00
Abril	R\$ 286,33
Maio	R\$ 110,63
Junho	R\$ 1.205,58
Julho	R\$ 54,08
Agosto	R\$ 161,42
Setembro	R\$ 509,35
Outubro	R\$ 875,77
Novembro	R\$ 2.280,78
Dezembro	R\$ 1.137,89

2017

Janeiro	R\$ 1.292,87
Fevereiro	R\$ 897,50
Março	R\$ 2.389,13
Abril	R\$ 880,12
Maio	R\$ 399,46
Junho	R\$ 1.282,52
Julho	R\$ 1.059,50

Agosto	R\$ 1.462,72
Setembro	R\$ 2.209,35
Outubro	R\$ 1.489,46
Novembro	R\$ 769,69
Dezembro	R\$ 3.931,23

Analizando a infração 04, a mesma se reporta a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a lançamento de documentos fiscais em duplicidade, tendo a autuada asseverado não serem os mesmos documentos fiscais e/ou mercadorias, ao passo que os autuantes reafirmam a corretteza do procedimento.

Os demonstrativos se encontram às fls. 28 a 30, bem como na mídia acostada aos autos, e entregue à empresa, constando, a exemplo dos demais, todos os elementos necessários ao perfeito entendimento da acusação, conforme anteriormente analisado, sendo constatado que, por exemplo, a Nota Fiscal 107.440, de chave de acesso 28160402489982000152550040001074401103727075, emitida em 22/04/2016, por Maratá Indústria de Copos Ltda., CNPJ 02.489.982/0001-52, localizada no município de Lagarto, Sergipe, se encontra registrada no mês de abril de 2016, bem como no mês de maio, com os mesmos dados, relativos a emitente, valor, mercadorias, data de emissão e chave de acesso, esta última, como bem sabido, caracteriza e individualiza cada documento fiscal eletrônico, não se apresentando em outro documentos fiscal, e somente em um, o que garante, contrariamente ao alegado pela defesa, em mesma Nota Fiscal, registrada em duplicidade, e comprovando a acusação fiscal.

Mesmo fato se repete em relação aos demais documentos ali apontados.

Por fim, para a infração 05, (utilizou indevida de crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque de imposto a maior nos documentos fiscais), a defesa argumenta no sentido de notas fiscais não constarem do Livro de Entrada, outras, ainda que registradas no Livro de Entrada, algumas teriam sido devolvidas, ao passo que diversas tiveram origem nos estados constantes do Anexo 1 do Decreto 14.213/12, razão da utilização correta do valor do crédito.

Os autuantes mantêm a autuação.

Da análise dos demonstrativos elaborados pelos autuantes, constato, em primeiro lugar, que não vieram aos autos, por parte da defesa, conforme anteriormente observado, quaisquer documentos que comprovassem as arguições defensivas postas, o que prejudica qualquer apreciação das mesmas.

Quanto as operações alegadas pela defesa terem origem em Estados constantes do Anexo 1 do Decreto 14.213/12, razão da utilização correta do valor do crédito, observo que as operações interestaduais se apresentam em reduzida quantidade, o que propicia a análise das mesmas.

Antes, observo que assim determina o artigo 123 do RPAF/99:

*“Art. 123. É assegurado ao sujeito passivo tributário o direito de fazer a impugnação do auto de infração ou da notificação fiscal no prazo de 60 (sessenta) dias, contado da data da intimação.*

*(...)*

*§ 5º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-la em outro momento processual, a menos que:*

*I - fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;*

*II - se refira a fato ou a direito superveniente;*

*III - se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos”.*

Não se tem notícias nos autos, da ocorrência de quaisquer das hipóteses acima elencadas, que viessem a impedir a apresentação de documentação ou elementos probantes por parte da defesa a seu favor.

Assim, ainda não indicando ou colacionando ao feito qualquer documento, constato que, por exemplo, na operação acobertada pela Nota Fiscal 1.669, de emissão da Cooperativa de Pequenos Produtores Agrícolas dos Bancos Comunitários de Sementes, CNPJ 02.523.112/0001-52, situada no município de Delmiro Gouveia, Alagoas, o contribuinte autuado se apropriou de crédito à alíquota de 18%, incorreta, diante da previsão legal de 12% para a operação oriunda de estado do Norte e Nordeste.

No mesmo sentido, a Nota Fiscal 1547, originária do Estado de Alagoas, emitida em 06/05/2016, relativamente a mercadoria Farinha Láctea Milkly Sachê 200g, apesar da operação interestadual, o autuado se apropriou de crédito fiscal com alíquota interna de 18%, ao invés de 12%, correta para a operação interestadual realizada, nada tendo a ver em relação ao Decreto 14.213/12, o que demonstra o acerto dos autuantes.

Idêntica situação em relação a Nota Fiscal 1.633, emitida em 03/06/2016, pela empresa Frinense Alimentos Ltda., CNPJ 07.042.642/0003-64, localizada na cidade de Itaperuna, Rio de Janeiro, relativo a charque, a qual teve crédito fiscal apropriado no percentual de 12%, ao invés de 7%, alíquota correta diante da origem dos produtos (Sul/Sudeste exceto Espírito Santo). Mais uma vez, observo ser pertinente a acusação formulada.

Em conclusão: diante da falta de precisão da defesa, em indicar quais documentos e/ou operações teriam qualquer relação com a aplicação do mencionado Decreto 14.213/12, e diante das verificações feitas por este relator nas operações autuadas, não constatei objetivamente tal fato, a infração fica mantida, como originalmente exigida.

Esclareço que contrariamente ao posto na peça defensiva, o sujeito passivo nunca esteve na condição de optante do Simples Nacional, na forma de informação constante no sistema SEFAZ, tendo emitido a primeira nota fiscal eletrônica em 01/04/2015.

Informo que o sujeito passivo esteve na condição de Microempresa até 28/04/2010, quando passou a condição de normal.

Quanto aos diversos Acórdãos mencionados na defesa, não posso acolher, diante do fato de que os mesmos não guardam qualquer correspondência objetiva com o presente lançamento, inclusive tendo sido acostada decisão relativa a trânsito de mercadorias, matéria estranha ao do presente Auto de Infração.

Finalmente, quanto à solicitação para que as comunicações e intimações fossem feitas na pessoa de seus advogados, nada impede que tal prática se efetive, e que as intimações possam ser encaminhadas, bem como as demais comunicações concernentes ao andamento deste processo para o endereço apontado. Contudo, o não atendimento a tal solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, uma vez que a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista nos artigos 108 a 110 do RPAF/99, os quais guardam e respeitam o quanto estabelecido no Código Tributário Nacional, em seu artigo 127, estipulando como regra, a eleição do domicílio tributário pelo sujeito passivo.

Da mesma forma, com a instituição do domicílio tributário eletrônico (DTE), a comunicação entre a Secretaria da Fazenda e o contribuinte passou a utilizar este canal, dispensando qualquer outro meio, sendo a sua instituição feita pela Lei 13.199 de 28/11/2014, que alterou o Código Tributário do Estado da Bahia, no seu artigo 127-D.

Através de tal mecanismo, a SEFAZ estabelece uma comunicação eletrônica com seus contribuintes para, dentre outras finalidades, encaminhar avisos, intimações, notificações e cientificá-los de quaisquer tipos de atos administrativos, não sendo nenhuma novidade tal sistemática, até pelo fato do processo judicial eletrônico já ser adotado pelo Poder Judiciário há algum tempo, sem que se tenha conhecimento de qualquer contestação neste sentido.

Relativamente ao requerimento de fundamentação para as decisões exaradas, vejo como desnecessário, diante do fato de que tal procedimento já faz parte do rito processual administrativo, em atenção às disposições do Código de Processo Civil.

Pelos expostos motivos, tenho o lançamento como procedente em parte, na forma a seguir demonstrada:

Infração 01 R\$ 5.759,29 Procedente

Infração 02 R\$ 11.316,77 Procedente

Infração 03 R\$ 37.213,22 Procedente em Parte

Infração 04 R\$ 7.752,90 Procedente

Infração 05 R\$ 8.233,32 Procedente

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **300766.0002/20-9**, lavrado contra **KENIO SUPERMERCADO LTDA.**, devendo ser intimado o contribuinte a recolher ICMS no valor de **R\$70.113,50**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, bem como os acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 29 de abril de 2021.

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR - PRESIDENTE/ RELATOR

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS – JULGADOR

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA - JULGADOR