

**A. I. Nº** - 279462.0018/21-0  
**AUTUADO** - C&A MODAS S.A.  
**AUTUANTES** - NILDA BARRETO DE SANTANA e ANNA CRISTINA R. NASCIMENTO  
**ORIGEM** - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 03.01.2022

#### **5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF Nº 0166-05/21-VD**

**EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS COM IMPOSTO PAGO PELO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. 2. ESCRITURAÇÃO DE CRÉDITO FISCAL FORA DO PERÍODO EM QUE SE DEU A ENTRADA DA MERCADORIA. 3. RECOLHIMENTO A MENOR DO IMPOSTO. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA TOTAL. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DA S.T. Infrações 01, 02 e 04 reconhecidas pelo contribuinte na fase de defesa. Itens mantidos sem alteração dos valores lançados. Os valores recolhidos pelo contribuinte deverão ser homologados pela autoridade fiscal competente. 4. DIFERENÇAS DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS AO CONSUMO E DE BENS INCORPORADOS AO ATIVO FIXO DO ESTABELECIMENTO. Acolhida a alegação de decadência parcial dos créditos lançados neste item da autuação. No que se refere às questões de mérito, a defesa concentrou os seus esforços basicamente no argumento de que a cobrança de ICMS DIFAL resvala em óbice de inconstitucionalidade. Todavia, tal alegação não pode ser acolhida na esfera administrativa, visto que o ICMS- DIFAL, tanto a hipótese de incidência, como a base de cálculo têm previsão expressa na lei ordinária que rege o imposto no Estado da Bahia, em dispositivos específicos: incidência. Ademais, o argumento defensivo de inconstitucionalidade é questão que está fora do campo de competência dos julgadores administrativos. Mantida a exigência fiscal, com a exclusão tão somente das parcelas atingidas pela decadência. 5. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO NA ENTRADA. SAÍDAS SUBSEQUENTES TRIBUTADAS NORMALMENTE. O contribuinte alegou que efetuou os pagamentos do ICMS antecipação parcial, porém, não procedeu a qualquer vinculação dos pagamentos efetuados com as notas fiscais que integram o Demonstrativo de Débito desta ocorrência. Neste item foi lançada tão somente a multa, visto que resultou evidenciado na Auditoria Fiscal, que as mercadorias foram tributadas normalmente por ocasião das saídas subsequentes, quando da revenda das mesmas aos clientes da empresa. Rejeitada a preliminar de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.**

## RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 25/05/2021, para exigir ICMS e multa no valor principal de **R\$ 82.364,66**, em razão do cometimento das irregularidades a seguir descritas:

**Infração 01 – 01.02.06** - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria(s) adquirida(s) com pagamento de imposto por substituição tributária no mês de julho do exercício de 2016 e meses de outubro e dezembro de 2018. Enquadramento legal: art. 9º e art. 29, § 4º, inciso II, ambos da Lei 7.014/96 e art. 290 do RICMS. Multa de 60%, pautada no art. 42, VII, “a” da Lei 7.014/96. Valor deste item: **R\$ 1.854,19**;

**Infração 02 – 01.02.73** - Escriturou em 30.04.2018 crédito fiscal fora do período em que se verificou a entrada da mercadoria, a aquisição de sua propriedade, a prestação do serviço por ele tomado, ou fora do período em que se verificou ou configurou o direito à utilização do crédito. Enquadramento legal: art. 31, parágrafo único da Lei 7.014/96 e artigos 314 e 315, ambos do RICMS, bem como multa de 60%, pautada no art. 42, VII, alínea “a” da Lei 7.014/96. Valor deste item: **R\$ 4.198,40**;

**Infração 03 – 06.05.01** - Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento nos meses janeiro, abril e agosto de 2016; fevereiro, abril, outubro e dezembro de 2017; e, janeiro, junho, julho, agosto, setembro, outubro e dezembro de 2018. Enquadramento legal: art. 42, inciso XV da Lei 7.014/96 e art. 305, § 4º, inciso III, alínea “a” do RICMS, bem como multa de 60%, pautada no art. 42, II, alínea “f” da Lei 7.014/96. Valor deste item: **R\$ 24.634,42**;

**Infração 04 – 07.01.02** - Efetuou recolhimento a menor do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação e/ou do exterior nos meses de agosto, setembro, outubro e novembro de 2016; meses de janeiro, fevereiro, maio e junho de 2017; maio, agosto, setembro e novembro de 2018. Enquadramento legal: art. 8º, inciso II e §3º e art. 23, ambos da Lei 7.014/96; e art. 289, do RICMS, bem como multa de 60%, pautada no art. 42, II, alínea “d” da Lei 7.014/96. Valor deste item: **R\$ 9.578,32**;

**Infração 05 – 07.15.05** - Multa percentual sobre a parcela do imposto (ICMS) que deixou de ser paga por antecipação parcial, referente à aquisição de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, no mês de novembro de 2016 e meses de março, novembro e dezembro de 2018. Enquadramento legal: art. 12-A da Lei 7.014/96, bem como multa de 60%, pautada no art. 42, II, alínea “d” da Lei 7.014/96. Valor deste item: **R\$ 42.099,33**.

O contribuinte foi notificado do lançamento através do DTE (Domicílio Tributário Eletrônico), em 16/06/2021 e ingressou com defesa administrativa através da petição acostada entre as fls. 67 a 82 dos autos, subscrita por procurador devidamente habilitado, através de instrumento de representação.

Inicialmente, a defesa discorreu que a empresa autuada se dedica ao comércio de artigos de moda. Dentre suas filiais, destaca-se a unidade de Salvador, ora Defendente, em razão do princípio da autonomia dos estabelecimentos em relação aos impostos sobre o consumo, tal como o ICMS. Diante da realização de atos de comércio consistentes na venda de mercadorias, a Defendente está sujeita ao recolhimento do imposto estadual sobre mercadorias e serviços e ao cumprimento das respectivas obrigações acessórias, bem como à fiscalização estadual.

Na sequência passou a tratar da tempestividade da peça impugnatória, informando que foi intimada da autuação em 18.06.2021, tendo assim, a princípio, o prazo de 60 (sessenta) dias, o qual se encerraria no dia 19.08.2021, o que revela a tempestividade da presente Defesa, considerando que a peça defensiva foi encaminhada através do serviço SEDEX dos Correios em 18.08.2021.

Após fazer um resumo das acusações fiscais, a defendente disse que o Auto de Infração em lide é suportado em planilhas de levantamento dos registros fiscais da Defendente em relação aos períodos de autuação apontados na peça acusatória e que, embora o Auto de Infração traga demonstrativos de débitos relativos à apuração do ICMS que teria deixado de ser recolhido ou de crédito indevidamente aproveitado, não foi apresentada qualquer informação que demonstrasse ou comprovasse as supostas imputações ou desse suporte à Defendente para a devida contestação da acusação fiscal.

Assim, com amparo no princípio da verdade material, a Defendente afirmou lhe caber demonstrar que não houve a alegada falta de recolhimento do ICMS ou o aproveitamento indevido de crédito, o que determinará, senão o cancelamento integral da autuação, a respectiva redução do montante exigido de imposto e multa.

No entanto, antes da discussão de mérito, a defesa apontou a ocorrência de pagamento parcial do Auto de Infração, registrando que, por liberalidade e conveniência, realizou a quitação dos valores que compõem as infrações 01, 02 e 04, conforme doc. 04, de forma que as mesmas não serão objeto de contestação. Dessa forma o inconformismo empresarial se restringe às cobranças dos itens 03 e 05.

**Em razões preliminares, o contribuinte suscitou a nulidade do Auto de Infração por vício de motivação, notadamente em relação às infrações 03 e 05,** diante da ausência de justificativa legal e falta de fundamentação precisa e demonstração dos elementos da autuação. Em um longo arrazoado a defesa fez menção a princípios e disposições normativas relacionadas ao devido processo legal no âmbito tributário, entre eles o art. 142 (requisitos para o regular lançamento tributário); arts. 18 e 39 do RPAF e arts. 37 e 93 da CF/88 (princípios da motivação do ato de lançamento e das decisões administrativas). Fez também referência e transcrição de diversos trechos de artigos de doutrina vinculados a essa temática, entre eles os de autoria de Lúcia Valle Figueiredo, Fábio Soares de Melo e Fabiana Del Padre Tomé.

Acrescentou nas suas razões trechos de Acórdãos originários deste CONSEF vinculados a questões pertinentes à motivação do ato de lançamento e ao ônus da prova, que incumbe à parte que procede à acusação – Acórdãos nº 0167-12/06; 0333-404/10; e; 0241-11/10.

Em relação a estes pontos registrou que a fiscalização não apontou as notas fiscais que, por exemplo, suportariam as infrações e as exigências de ICMS pelo suposto não recolhimento de ICMS diferencial de alíquota ou do ICMS antecipação, o que implica na nulidade do Auto de Infração.

Outro exemplo bem pontual, segundo a defesa, é o erro flagrante na apuração da base de cálculo para a multa veiculada na infração 05 de 60% sobre o valor que supostamente deixou de ser recolhido a título de ICMS Antecipação e que sustentaria a imposição da penalidade. Isto porque, segundo se infere dos demonstrativos, para os meses de autuação (30.11.16; 31.03.18; 30.11.18; e 31.12.18), a I. Fiscalização “inflou” a base de cálculo com a indicação de notas fiscais devidamente escrituradas em período subsequente. A título de exemplo apresentou uma relação de documentos fiscais listados a fl. 71 dos autos.

Para o mês de novembro de 2016, a Fiscalização considerou notas fiscais devidamente lançadas em dezembro de 2016, quando se deu a entrada no estabelecimento da empresa autuada, documentos que foram devidamente registradas e com base para a apuração do ICMS antecipado relativo a dezembro de 2016, o que, demonstra, assim, a nulidade de fundamentação e apuração da exigência em evidente erro de motivação.

Sem fundamentação e motivação claras e precisas, com a devida justificativa da opção adotada pela Fiscalização que possibilite a ampla defesa e contraditório, o Auto de Infração deverá ser declarado nulo, tal como ocorre no caso em questão em que não há a indicação das notas fiscais cujo ICMS é exigido desta Defendente. Como tal não foi feito, não foram apresentadas as provas necessárias, bem como não foi exposto o raciocínio e os fundamentos pelo qual se chegou à conclusão de recolhimento a menor de ICMS, é que a defesa reitera o pedido de que seja reconhecida a nulidade do Auto de Infração por vício de motivação.

**Ao ingressar nas razões de mérito, o contribuinte passou a contestar a infração 03 relacionada à falta de recolhimento do ICMS por diferença de alíquotas (ICMS DIFAL).**

De início informou, mais uma vez, que a empresa foi notificada do Auto de Infração tão somente em 18.06.2021, o que implica dizer que a constituição de crédito tributário em relação a fatos geradores ocorridos anteriormente a 01.06.2016 estão fulminados pela decadência nos termos do art. 150, § 4º do CTN, pois essa cobrança se refere a itens de que houve declaração e recolhimento pela Defendente, ainda que não tenha ocorrido o pagamento do valor pretendido pelo Fisco. Assim, não se pode falar em ausência de declaração e inexistência de pagamento. Ademais, também não se verificou a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Desta forma, tem-se como indisputável a incidência da regra decadencial do art. 150, § 4º do CTN, conforme pacífico entendimento do Superior Tribunal de Justiça, o que implica no reconhecimento da decadência dos seguintes itens e subitens de autuação:

Item	Fato Gerador	Valor (R\$)
Infração 03	31.01.2016	R\$ 916,95
Infração 03	30.04.2016	R\$ 217,89

Ultrapassado o argumento de decadência, tem-se que em relação ao item de infração aqui defendido, ser necessário destacar, mais uma vez, a nulidade da autuação, tal como acima já fundamentado, na medida em que a Fiscalização não indicou as notas fiscais que suportam a exigência do ICMS diferencial de alíquotas.

Todavia, caso não reconhecida a nulidade, o que se admite por argumento, é necessário pontuar a inconstitucionalidade da exigência no recolhimento do ICMS diferencial de alíquota.

Nesse sentido, tem-se que nos termos da redação original da Constituição Federal, ex vi do inciso VII, do § 29, do art. 155, nas operações e prestações que destinassem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-ia: (i) a alíquota interestadual, quando o destinatário fosse contribuinte do imposto; e (ii) a alíquota interna, quando o destinatário não fosse contribuinte.

Contudo, com a Emenda Constitucional nº 87/15, o dispositivo em questão passou a estabelecer que nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de destino o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual.

Assim, no que interessa à presente Defesa, cabe ressaltar que a empresa autuada é contribuinte do ICMS, o que implica dizer que, para ela, a alteração introduzida pela EC 87/15 não provocou mudança normativa, conforme quadro comparativo da redação do texto constitucional reproduzido à fl. 75 dos autos (redação Original da CF/88 vs. contribuinte ICMS Redação EC 87/15 - contribuinte ICMS).

Desta forma, no caso da Defendente, nas operações interestaduais, tanto antes da EC 87/15, como atualmente, sempre foram tributadas nas saídas (Estado de origem) à alíquota interestadual e sempre coube à Defendente, em tese, o recolhimento ao Estado do Bahia (Estado de destino) do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e interestadual. Diz-se, em tese, na medida em que a Lei Complementar nº 87/96 não disciplinou a matéria. Isto é, a LC nº 87/96, bem como nenhuma outra lei nacional, não traçou qualquer disciplina sobre o fato gerador, base de cálculo e apuração do ICMS -diferencial de alíquotas.

A defesa, na sequência, fez a transcrição na peça impugnatória das disposições dos arts. 12 e 13 da LC 87/1996, que tratam, respectivamente, do fato gerador e da base de cálculo do ICMS, para afirmar que segundo se depreende dos referidos dispositivos, a LC 87/96 não prescreveu nenhuma regra sobre o fato gerador do ICMS - diferencial de alíquotas ou sobre a respectiva base de cálculo.

Sobre as operações interestaduais, a LC 87/96 apenas disciplinou: (i) as operações com combustíveis, derivados de petróleo e energia elétrica, cujo ICMS, segundo nossa Carta Magna, é devido ao Estado de destino, o que implica na escolha legislativa para que a base de cálculo seja o valor da entrada e não da saída; e (ii) os serviços que tenham iniciado em um Estado e terminado em outro, quando, então, a base de cálculo será o valor da prestação no Estado de origem e ao Estado de destino caberá o imposto resultante da diferença entre a alíquota interna (destino) e interestadual (origem) sobre a base de cálculo definida na operação de origem.

Dessa forma deve ser reconhecido que para a exigência do ICMS diferencial de alíquotas por legislação estadual, é necessária a expressa e prévia previsão em Lei Complementar Nacional, a exemplo do quanto reconhecido pelo STF no julgamento do Recurso Extraordinário nº 580.903/PR, em decisão proferida pelo Ministro Joaquim Barbosa, que foi objeto de Agravo Regimental, através do qual a Primeira Turma do STF confirmou a necessidade de lei complementar para a exigência pelos Estados e pelo Distrito Federal do ICMS diferencial de alíquota, conforme a seguinte Ementa:

*AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ICMS. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA. NECESSIDADE DE PREVISÃO EM LEI COMPLEMENTAR. IMPOSSIBILIDADE DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS ATÉ O ADVENTO DA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/1997. 1. A instituição do diferencial de alíquotas depende de previsão em lei complementar. 2. Nos termos da jurisprudência da Corte, as aquisições de bens destinados ao ativo fixo ou adquiridos para uso e consumo do estabelecimento não conferiam direito a crédito durante a vigência do Convênio nº 66/1988. 3. Agravo regimental a que se nega provimento. (RE 580903 Agr/PR - PARANÁ; AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO; Relator; Min. ROBERTO BARROSO; Julgamento: 28/04/2015; Órgão Julgador: Primeira Turma)*

Registrou ainda a defesa ter sido consignado no voto do Agravo Regimental que (i) a Carta Magna prevê a cobrança da diferença de alíquota em favor do Estado de destino, tal como atualmente previsto pela EC 87/15; (ii) a previsão constitucional por si só do diferencial de alíquota não basta para que o legislador estadual possa fazer incidir o ICMS - DIFAL nas aquisições de bens para ativo fixo e material para uso e consumo; e (iii) a LC nº 87/96, ao cuidar do fato gerador do imposto, não cogitou do diferencial de alíquotas.

Por sua vez, registrou a defendente, a posição adotada no RE nº 580.903/PR foi novamente confirmada pelo STF quando do julgamento do RE 1.287.019 (Tema 1093) e da ADI 5469, nos quais foi reconhecida a tese de que “A cobrança do diferencial de alíquota alusivo ao ICMS, conforme introduzido pela Emenda Constitucional nº 87/2015, pressupõe edição de lei complementar veiculando normas gerais”.

Destacou, ainda, que a modulação dos efeitos da decisão na ADI 5469 de inconstitucionalidade apenas a partir de 2022, não prejudica esta Defendente, eis que, conforme prova anexa (doc. 05), já havia discussão judicial em curso promovida pela Defendente, o que lhe garante os efeitos da inconstitucionalidade sobre a exigência de ICMS diferencial de alíquota para o período pretérito ao julgamento do STF, impondo, pois, a anulação da Infração 03 do Auto de Infração ora combatido.

**Ao tratar a defesa do mérito da infração 05, relacionada à multa por recolhimento a menor do ICMS antecipação parcial, a defesa reiterou a alegação de que** segundo se infere dos demonstrativos, para os meses de autuação (30.11.16; 31.03.18; 30.11.18; e 31.12.18), a I. Fiscalização “inflou” a base de cálculo com a indicação de notas fiscais relativas a períodos subsequentes e devidamente escrituradas pela Defendente.

Assim, inicialmente, vê-se, que a despeito da alegação de recolhimento a menor de ICMS por antecipação, o que sequer implicou em exigência do referido ICMS, eis que nestes autos é cobrada apenas multa, a defesa afirma que houve flagrante equívoco fiscal na apuração.

Quanto à alegação de inexistência de lançamento (constituição do crédito) e exigência do ICMS antecipado no Auto de Infração ora combatido, destaca-se que a Infração 04 trata do ICMS antecipação ou substituição com vencimento no dia 09, o qual é, por consequência, distinto do ICMS antecipação exigido no dia 25 relativo à Infração 05. Observe-se que a motivação legal é

distinta entre as infrações 04 e 05. Por tal razão é que se destaca sequer ter havido a exigência do ICMS antecipado do qual se pretende imputar multa à Defendente por falta de recolhimento.

Ademais, verifica-se dos livros de entrada de 12.16; 04.18; 12.18; e 01.19 (doc. 06), nos lançamentos registrados nas EFDs relativas aos anos de 2016 e 2018 (doc. 07), bem como no registro de apuração de ICMS (doc. 08) e nos comprovantes de pagamento (doc. 09), que a Defendente efetuou sim o recolhimento do ICMS pretendido pela Fiscalização, porém nos respectivos períodos de apuração, isto é, nos meses apontados no Auto de Infração e nos meses subsequentes em que efetivamente parte das notas fiscais (mercadorias) entrou no estabelecimento da Defendente e foi devidamente registrada.

Assim, uma vez comprovado o recolhimento do ICMS por antecipação, bem como a nulidade da constituição do crédito tributário, a defesa requer a improcedência do lançamento fiscal relacionado o item 05 da autuação ora combatida.

**No tópico seguinte a defesa discorreu acerca da aplicação do princípio da verdade material diante das provas trazidas aos autos.** Declarou que significativa parte dos argumentos apresentados na inicial está fundamentado na comprovação documental da improcedência das cobranças impugnadas, portanto, no princípio da verdade material a ser acolhido na esfera administrativa.

A respeito do princípio da verdade material, a defesa transcreveu lições doutrinárias de juristas e antigos membros do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, Dr. Marcos Vinícius Neder e Dra. Maria Tereza Martinez López – às págs. 80/81 dos autos. No mesmo sentido é o entendimento de Gabriel Lacerda Troianelli, citado à pág. 81.

A detalhar o alcance da verdade material afirmou que as questões em torno desse princípio têm relação com o interesse público, devendo a autoridade fiscal estar disposta a tentar compreender todos os detalhes dos fatos envolvidos no caso em julgamento, buscando verificar se procedem as alegações do contribuinte, ainda que para isso tenha que, de ofício, consultar seus controles internos e produzir, ela mesma, a prova dos fatos. Isso porque prevalece, no âmbito do processo administrativo, não apenas o já referido princípio da verdade material, mas também o princípio da oficialidade (ao invés do princípio dispositivo, que rege o processo judicial), segundo o qual, independentemente de quaisquer alegações do contribuinte, é dever primário das autoridades fiscais a correta aplicação da legislação aos fatos, uma vez que esta, muito mais que um direito da Defendente, é uma obrigação das autoridades fiscais.

Caberá, portanto, à Autoridade Julgadora administrativa revisar o procedimento adotado pela repartição, reparando-o em vista dos elementos e provas não considerados no momento do lançamento ou da autuação.

No presente caso, tendo em vista a demonstração da inexistência do recolhimento do ICMS indevidamente exigido, deverá prevalecer o princípio da verdade material e análise das provas acostadas para determinar o cancelamento do no Auto de Infração combatido.

**Ao finalizar a peça defensiva o contribuinte formulou os seguintes pedidos:**

**I** - o reconhecimento da nulidade do Auto de Infração por vício de fundamentação e/ou ausência de motivação e comprovação da infração, o que acarreta o cerceamento de defesa, em razão da não apresentação das justificativas, metodologia adotada e provas necessárias para fundamentar a conclusão de falta de recolhimento do ICMS, bem como e, especialmente, em razão da não indicação das notas fiscais que suportariam a autuação e da nulidade na apuração do ICMS antecipado com notas fiscais de meses subsequentes não questionados (infração 05);

**II** - Em sendo superada a nulidade, requer o reconhecimento da decadência parcial, bem como seja dada procedência da presente Defesa e, por consequência, a respectiva improcedência do Auto de Infração.

**DOCUMENTOS JUNTADOS NA INICIAL DEFENSIVA EM CÓPIA REPROGRÁFICA (fls. 84/212):** 1) Cartão CNPJ da Matriz; Contrato Social; Procuração; 2) Cartão CNPJ Filial Salvador; 3) cópia do Auto de Infração; 4) Comprovante de recolhimento parcial do Auto de Infração; 5) cópia do processo judicial; 6) Livros Registro de Entradas; 7) EFD de 2016 a 2018; 8) RA ICMS; e, 9) Comprovantes de pagamento.

**INFORMATIVO FISCAL** prestado pelas autuantes, através da peça processual juntada aos autos entre as fls. 213 a 218, datada de 27/09/2021.

Inicialmente disseram que a empresa autuada é sediada em São Paulo possuindo quatorze estabelecimentos filiais na Bahia, que exercem a atividade varejista de loja de departamentos, onde são revendidos artigos de vestiário, calçados, telefonia celular dentre outros. Trata-se de uma empresa de grande porte, sendo responsável por uma arrecadação direta, segundo informações extraídas do banco de dados da SEFAZ-Ba, de ICMS da ordem de R\$ 42,34 milhões, 47,02 milhões e R\$ 46,38 milhões, para os exercícios de 2016 a e 2018, respectivamente.

Ao ingressarem na análise das razões defensivas, informaram que conforme consta no Termo de Início de Fiscalização (doc. fl. 19), o trabalho de auditoria fiscal foi desenvolvido com base nas informações constantes da Escrituração Fiscal Digital – EFD do contribuinte, existente no Sistema de Emissão de Nota Fiscal Eletrônica – NFe (notas fiscais emitidas e recebidas) e nos valores de ICMS recolhidos pelo contribuinte constantes do sistema de arrecadação da Sefaz, informações essas de interesse e conhecimento de ambas as partes (contribuinte e fisco).

Na sequência, afirmaram que o fisco, através do sistema de auditoria fiscal – SIAF, procedeu à leitura das informações constantes nas EFDs e nas NFes, em cotejo com a legislação do ICMS, e que as diferenças encontradas configuram infrações à legislação do ICMS. Após análise dos valores pelos agentes do fisco, o SIAF gera relatórios resumidos e detalhados de cada divergência encontrada, os chamados - Demonstrativos da Infração – que servem para embasar cada um dos lançamentos constantes do Auto de Infração.

Nesses Demonstrativos constam detalhadamente todas as informações necessárias para que o autuado tenha conhecimento do erro cometido e da forma como foi procedido o cálculo do imposto devido, tais como data de ocorrência do fato gerador, número da NF, CNPJ do remetente, UF Origem, valor da nota, base de cálculo, alíquota, valor do ICMS, etc. Ou seja, todas as informações necessárias e indispensáveis para o conhecimento da infração, estando os mesmos em conformidade com as formalidades legais estabelecida no RPAF/BA.

Portanto, segundo as autuantes, não faz sentido as alegações de nulidades suscitadas pela Defendente, pois os demonstrativos de cada ocorrência fiscal foram enviados ao contribuinte, juntamente com o auto de infração, conforme recibo inserido às fls. 62/63 do presente processo.

Mais à frente passaram a discorrer acerca de cada uma das infrações que foram imputadas ao contribuinte.

**Infração 01- Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria (s) adquirida (s) com pagamento de imposto por substituição tributária:** para esta ocorrência, o Contribuinte optou por efetuar o pagamento integral no valor principal de R\$ 1.854,19.

**Infração 02 – Escrituração de crédito fiscal fora do período em que se verificou a entrada da mercadoria, a aquisição de sua propriedade, a prestação do serviço por ele tomado, ou fora do período em que se verificou ou configurou o direito à utilização do crédito:** Para esta ocorrência o Contribuinte também optou por efetuar o pagamento integral no valor principal de R\$ 4.198,40.

**Infração 03 - Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras Unidades da Federação destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento:** afirmaram que a metodologia do cálculo do ICMS sobre diferença de alíquota está perfeitamente demonstrada nas planilhas que dão suporte a essa infração, conforme se pode verificar às fls. 34 a 42 do presente

processo, onde é possível observar a indicação de todos os elementos necessários ao cálculo do imposto devido, bem como a dedução da parcela de imposto que já tinha sido paga pelo contribuinte.

Quanto à discussão de ser ou não necessária uma lei complementar para “regulamentar” a Emenda Constitucional 87/15, não se pronunciaram sobre essa alegação, ao argumento de que tal discussão foge da alçada do julgamento administrativo, conforme dispõe o art. 167 RPAF/BA.

Relativamente à arguição de decadência para os lançamentos anteriores à 01/06/2016, afirmaram razão assiste ao contribuinte e tais parcelas deverão ser excluídas do lançamento, conforme demonstrado à fl. 74 pelo próprio autuado.

**Infração 04 - Efetou o recolhimento a menor do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação e/ou do exterior:** para esta infração, o Contribuinte também optou em efetuar o pagamento integral, valor principal de R\$ 9.578,32.

**Infração 05 - Multa percentual sobre a parcela de imposto (ICMS) que deixou de ser paga por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributadas normalmente:** Nessa infração foi lançada a multa percentual de 60% sobre o recolhimento a menor do ICMS devido por antecipação parcial quando da aquisição interestadual de mercadorias sujeitas à tributação normal, conforme dispõe a legislação, no art. 12-A, da nº Lei 7.014/96, com penalidade prevista no art. 42, inc. II, alínea “d”, do mesmo diploma legal, c/c o art. 332, inciso III, alínea “b” e parágrafo 2º, do RICMS-Ba/2012, normas que foram transcritas na peça informativa.

Em suma, a multa aplicada é decorrente da obrigação de pagar o ICMS devido por antecipação parcial na data prevista na legislação, pois não é facultado ao autuado a obrigação do pagamento da mesma, posto que sempre que o contribuinte deixa de cumprir com suas obrigações fiscais fica sujeito às penalidades previstas na lei.

Quanto aos demais argumentos trazidos pelo Impugnante e as citações de pareceres de renomados juristas e acórdãos de julgamento administrativo, afirmaram que esses trechos dizem respeito à teoria da validade do lançamento tributário e as situações de nulidade processual, que não se enquadram ao caso em lide.

As Auditoras Fiscais concluíram a peça informativa se colocando à disposição do órgão julgador para quaisquer outros esclarecimentos que considerem pertinentes ao deslinde das questões relacionadas ao presente lançamento tributário.

Em despacho exarado à fl. 221 dos autos, após avaliação dos elementos existentes neste processo, concluí que o mesmo se encontra em condições de ser inserido na pauta de julgamento. Apresento na sequência o meu voto.

É o Relatório.

## VOTO

O Auto de Infração em lide é composto de 05 imputações fiscais, conforme foi detalhadamente exposto no Relatório, parte integrante e inseparável do presente Acórdão.

Inicialmente, cabe a esta relatoria enfrentar as questões formais deste processo, trazidas na inicial defensiva. O contribuinte suscitou nulidade do presente Auto de Infração ao argumento de ausência de motivação das cobranças que compõem a peça de lançamento, notadamente em relação às infrações 03 e 05, que envolvem respectivamente: a falta de recolhimento do ICMS por diferença de alíquotas nas aquisições em outras Unidades da Federação, de mercadorias destinadas ao ativo fixo e consumo do próprio estabelecimento (Infração 03); e a multa percentual pela falta de pagamento do imposto devido a título de antecipação parcial, com saída posterior tributada normalmente (Infração 05).



Destacou que as falhas apontadas no lançamento implicam em cerceamento do direito de defesa, em razão da não apresentação das justificativas, metodologia adotada na Auditoria e ausência de provas a fundamentar as acusações fiscais.

A alegação de nulidade articulada na peça de defesa não se sustenta.

Ao nosso ver, o presente processo administrativo fiscal está revestido das formalidades legais exigidas pelo RPAF/99. Base impositiva e cálculo do imposto apurados e demonstrados pelas autuantes em atendimento aos procedimentos previstos na legislação regente da matéria. Os valores apurados na ação fiscal se encontram contidos nos demonstrativos de débito (docs. fls. 21 a 59; todos encartados na mídia digital – CD de dados – doc. fl. 60), contendo a discriminação das notas fiscais que integram cada uma das ocorrências, especialmente as infrações 03 e 05.

O inteiro teor dessas peças processuais foi entregue ao contribuinte quando da notificação do lançamento, conforme assinatura firmada pelo procurador da empresa nos respectivos Demonstrativos, ocorrida 25/05/2021.

Quanto à tipificação legal das infrações e consectários legais (multas, juros e atualização monetária), as mesmas estão inseridas nos campos “Enquadramento” e “Multa Aplicada” do Auto de Infração, e no campo intimação Demonstrativo de Débito da mesma peça (fls. 1 a 6).

Observo ainda, que na peça acusatória consta a indicação correta do nome, do endereço e da qualificação fiscal do sujeito passivo, além da indicação dos dispositivos da legislação considerados infringidos.

Registre-se ainda, que a descrição da infração na peça acusatória foi clara e determinada. O contribuinte contraditou os termos das acusações fiscais exercendo na plenitude o seu direito de defesa. Ademais, pela descrição dos fatos, o contribuinte entendeu do que foi acusado e ofertou a sua defesa de mérito, inclusive reconhecendo a procedência das cobranças lançadas nos itens 01, 02 e 04 do Auto de Infração, com posterior pagamento dessas cobranças documentado nos relatórios anexados ao PAF, entre as fls. 222 a 227.

Se correto ou não o lançamento sob o aspecto material, é questão que será apreciada no exame de mérito das ocorrências fiscais impugnadas.

Pedido de nulidade rejeitado.

Conforme já ressaltado linhas acima, o contribuinte, ainda na fase de defesa, reconheceu a procedência das cobranças lançadas nos itens 01, 02 e 04, e efetuou o recolhimento das parcelas relacionadas a essas ocorrências acrescido dos consectários previstos em lei (multa e acréscimos moratórios). Os valores recolhidos pelo sujeito passivo deverão ser homologados pela autoridade fiscal competente.

A irresignação empresarial se restringiu às ocorrências que compõem os itens 3 e 5 do Auto de Infração.

Em relação à Infração 03, o contribuinte arguiu decadência parcial dos créditos lançados para as ocorrências dos meses de janeiro e abril de 2016, considerando que a empresa foi notificada do Auto de Infração em 18.06.2021, o que implica dizer que a constituição do crédito tributário em relação a fatos geradores ocorridos anteriormente a 01.06.2016, estava fulminado pela decadência, nos termos do art. 150 § 4º do CTN, pois essa cobrança se refere a itens em que houve declaração e recolhimento pela Defendente, ainda que não tenha ocorrido o pagamento do valor pretendido pelo Fisco. Assim, não se poderia falar em ausência de declaração e inexistência de pagamento. Ademais, também não se verificou a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Aplica-se ao caso o entendimento já consolidado neste CONSEF, através do Incidente de Uniformização PGE nº 2016.194710-0, considerando que os valores devidos a título de ICMS-DIFAL são transpostos para a apuração mensal do imposto, portanto, declarados ao fisco, ainda que não recolhidos no montante total efetivamente devido, razão pela qual, a contagem do prazo decadencial deve seguir o regramento estabelecido no art. 150 § 4º do CTN, de forma que as

ocorrências da Infração 03 anteriores a 1º junho de 2016, devem ser excluídas da autuação, posto que se encontram extintas pela decadência. Os valores apresentados na tabela abaixo serão retirados do Auto de Infração:

Item	Fato Gerador	Valor (R\$)
Infração 03	31.01.2016	R\$ 916,95
Infração 03	30.04.2016	R\$ 217,89

Acolhida, portanto, a arguição de decadência parcial.

No que pertine às questões de mérito da Infração 03, a defesa concentra os seus esforços basicamente no argumento de que a cobrança de ICMS DIFAL resvala em óbice de inconstitucionalidade, visto que inexistente a previsão dessa cobrança e da respectiva base de cálculo na Lei Complementar Tributária do ICMS – Lei nº 87/1996, ainda que a questão tenha sido expressamente tratada na EC 87/2015, e nas normas constitucionais anteriores a esta Emenda.

Todavia, tal alegação não pode ser acolhida na esfera administrativa, visto que o ICMS- DIFAL, a hipótese de incidência e a base de cálculo, têm previsão expressa na lei ordinária que rege o imposto no Estado da Bahia, em dispositivos específicos: incidência - *artigo 2º, inciso IV da Lei Estadual n.º 7.014/96*; Base de cálculo: *inciso XI do artigo 17 da Lei Estadual n.º 7.014/96*.

Ademais, o argumento defensivo de inconstitucionalidade é questão que está fora do campo competência dos julgadores administrativos, por expressa disposição do RPAF – art. 167, incisos I e III.

Mantida a exigência fiscal lançada no item 03, com a exclusão tão somente das parcelas atingidas pela decadência.

Na Infração 05, o contribuinte alega que efetuou os pagamentos do ICMS antecipação parcial, porém, não procedeu a qualquer vinculação dos pagamentos efetuados com as notas fiscais que integram o Demonstrativo de Débito desta ocorrência, inserida entre as fls. 55 a 56 dos autos. Neste item foi lançada tão somente a multa, visto que resultou evidenciado na Auditoria Fiscal que as mercadorias foram tributadas normalmente, por ocasião das saídas subsequentes, quando da revenda das mesmas aos clientes da empresa.

Infração 05 mantida sem alterações.

Isto posto, nosso voto é pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, sendo reduzida tão somente infração 03 em relação às ocorrências alcançadas pela decadência.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **279462.0018/21-0**, lavrado contra **C&A MODAS S.A.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 39.130,49**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42 inc. II alínea “d” e inc. VII alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, além da multa no valor de **R\$ 42.099,33**, prevista no art. 42, inc. II, alínea “d” do mesmo diploma legal, e dos demais consectários legais.

Os valores recolhidos pelo contribuinte deverão ser homologados pela autoridade fiscal competente.

Sala das Sessões do CONSEF, em 30 de novembro de 2021.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE/RELATOR

EDUARDO DUTRA FREITAS - JULGADOR