

PROCESSO - A. I. Nº 210404.0006/20-4
RECORRENTE - NOVA ERA COMERCIAL DE TINTAS LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2º JJF nº 0041-02/22-VD
ORIGEM - DAT NORTE / INFAZ CENTRO NORTE
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 15/05/2023

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0136-12/23-VD**

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS COM PAGAMENTO DO IMPOSTO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Não comprovada a cobrança em relação a produtos não inseridos na substituição tributária. Acolhida a decadência suscitada para os períodos de janeiro a novembro de 2015. Excluído do lançamento o mês de novembro/2015, conforme a aplicação art. 150, § 4º do CTN. Infração parcialmente subsistente. Modificada a Decisão recorrida deste item. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAIS DESTINADOS A CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. FALTA DE RECOLHIMENTO. É devido o imposto relativo à diferença de alíquotas sobre a entrada efetuada em decorrência de operação interestadual, quando as mercadorias são destinadas a consumo do estabelecimento. Restou comprovado nos autos que o levantamento fiscal incluiu apenas mercadorias devidamente caracterizadas como de uso e consumo do estabelecimento. O sujeito passivo não comprovou o recolhimento do imposto relativo aos documentos enunciados na impugnação. Acolhida a decadência suscitada para os períodos de janeiro a novembro de 2015. Excluído do lançamento os meses de fevereiro a novembro/2015, conforme a aplicação art. 150, § 4º do CTN. Infração parcialmente subsistente. Modificada a Decisão recorrida deste item. 3. DOCUMENTOS FISCAIS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO NO REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIAS, BENS OU SERVIÇOS TRIBUTÁVEIS. MULTA. A legislação autoriza a aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória, que no caso concreto, corresponde a 1% (um por cento) do valor comercial das mercadorias adquiridas, que adentraram no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal. Não foi comprovado o registro das notas fiscais listadas na autuação. Infração mantida. Não acolhidas as arguições de nulidade. Ainda que os argumentos defensivos tenham pertinência quanto aos critérios para consideração da decadência, não foram identificadas no lançamento ocorrências abarcadas por tal instituto. Não acolhida a decadência, conforme a aplicação do art. 173, I, “c” do CTN. Infração subsistente. Mantida a Decisão recorrida deste item. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado contra a Decisão recorrida que julgou Procedente o presente Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 16/12/2020 para a cobrança de crédito tributário no valor de R\$ 28.447,96, além de multas de 60%, e por descumprimento de obrigação acessória, pela constatação de cinco infrações, sendo objeto do recurso, as seguintes infrações:

Infração 01. 01.02.06. *Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por substituição tributária, nos meses de novembro e dezembro de 2015, janeiro a dezembro de 2016, totalizando R\$ 19.494,67, multa de 60%.*

Infração 02. 06.02.01. *Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da federação destinadas a consumo do estabelecimento, no valor de R\$ 1.836,33, para ocorrências nos meses de fevereiro, abril, setembro e novembro de 2015 e dezembro de 2016, sugerida multa de 60%.*

Infração 05. 16.01.01. *Deu entrada no estabelecimento de mercadorias, bens ou serviços sujeitos a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, sendo aplicada penalidade de natureza acessória de 1% sobre o valor de cada uma, correspondente a R\$ 2.313,15, nos meses de dezembro de 2015 e janeiro a dezembro de 2016,*

O autuado, por seu advogado apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 43 a 61. Informação fiscal prestada pelo autuante às fls. 86 a 95.

A JJF proferiu o seguinte voto condutor:

VOTO

O 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 transmissão pelo Domicílio de Termo de Intimação - Documentos, cuja ciência se deu de forma expressa em 20/11/2020 (fl. 07).

A memória de cálculo da autuação se encontra às fls. 10 a 37, impressa.

A Intimação da Lavratura do Auto de Infração se deu em 21/12/2020, por intermédio do Domicílio Tributário Eletrônico, consoante documento de fl. 39.

O autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão a infração cometida, apontando as condutas praticadas pelo contribuinte e tidas como contrárias à norma legal, os artigos infringidos, a previsão da multa sugeridas, 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, 129 do COTEB e 39 do RPAF/99, preenchendo, pois, todos os requisitos de validade.

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

Registro o fato de a impugnação apresentada não estar acompanhada do arquivo em formato texto ou tabela, em desacordo com o teor da determinação contida no artigo 8º, § 3º, do RPAF/99 que nos fala:

“Art. 8º As petições deverão conter:

(...)

§ 3º As peças processuais como defesa, informação fiscal, diligências, perícias, recursos, parecer da Procuradoria Geral do Estado e outras manifestações do contribuinte e do autuante, bem como os demonstrativos e planilhas elaborados pelo autuante, autuado e diligentes ou peritos, referentes a processo administrativo fiscal, deverão ser apresentadas em papel e, também, em disco de armazenamento de dados, em arquivo em formato texto ou tabela, conforme o caso, onde conste cópia exata da peça apresentada”.

Isso vem a se constituir em grande transtorno, diante do fato de acarretar carga de trabalho desnecessária acaso cumprida a determinação normativa.

Existem questões preliminares arguidas pela empresa a serem apreciadas, o que passo a fazê-lo neste momento.

O contribuinte autuado se encontra inscrito no Cadastro de Contribuintes do Estado da Bahia, tendo como atividade econômica principal “Comércio varejista de tintas e materiais para pintura”, CNAE 47.41-5-00, estabelecido no município de Feira de Santana.

A matéria se encontra devidamente aclarada, o que dispensa a realização de qualquer diligência para se firmar o entendimento do julgador, vez estarem presentes todos os elementos necessários para o deslinde da lide, na

forma do artigo 147, inciso I, alínea “a” do RPAF/99.

Em relação questão prejudicial a ser apreciada, ainda que tida pela defesa como motivo de nulidade, com o que não concordo, uma vez que a sua aceitação não implica em nulidade do procedimento, é quanto a arguição de ocorrência da decadência parcial.

A legislação, 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, tomando 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, 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 ao 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 mesma, 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 correspondia 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”.

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, § 4º 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 este 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.

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 complementar 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.

Logo, não pode o julgador, ante tal fato, fechar os olhos e deixar de praticar a almejada justiça fiscal, razão pela qual, entendo presente em tese a hipótese de decadência, para as infrações 01, 03 e 04, vez que o valor do imposto foi lançado, escriturado, e recolhido, ainda que insuficientemente, abarcando as ocorrências do período de fevereiro de 2015, uma vez inexistirem nas infrações mencionadas ocorrências para janeiro de 2015, até 30/11/2015, e não “31/11/2015” como requerido na impugnação, vez tal data sequer inexistir no calendário, sem qualquer ato da Administração Tributária no sentido de preservar o seu interesse ou homologar aquele valor.

Já na infração 02, por se tratar de falta de recolhimento, não há que se falar em antecipação de pagamento, e consequentemente, há de se aplicar a regra decadencial prevista no artigo 173, inciso I, do CTN.

Por tais razões, reconheço existir em tese, a decadência para as ocorrências anteriores a 30/11/2015, devendo, na hipótese não confirmada nos autos, os valores eventualmente lançados nos períodos e infrações indicados, caso existentes, serem excluídos, observando, de plano, vez que nas infrações 01, 03 e 04 inexistem ocorrências para o período albergado pela decadência reconhecida como possível de ser aplicada.

A reforçar o entendimento, a Súmula 12 do CONSEF, determina que “Para efeito da contagem do prazo decadencial, o lançamento só se aperfeiçoa com a ciência do contribuinte acerca do auto de infração”.

Diante de tal posicionamento, cristalino está que no caso em comento relativo à infração 02 lançada, há de ser aplicado o teor do artigo 173, inciso I, do CTN, uma vez que a acusação se reporta a falta de recolhimento, ou seja, não houve qualquer antecipação de pagamento, paradigma utilizado para se aplicar ou não tal disposição legal.

Lembro que a decisão tomada como paradigma pelo autuante em sua informação fiscal, foi anterior a edição do Incidente de Uniformização da PGE 2016.194710-0 supramencionado, motivo pelo qual não posso levá-la em conta neste momento.

Em relação a infração 05, se trata de descumprimento de obrigação acessória, e como tal, o entendimento não pode ser aquele esposado pela defesa, de incidência do artigo 150, § 4º, do CTN, diante do entendimento sedimentado na Jurisprudência, de que em tais situações, há de ser aplicado o artigo 173, inciso I, do CTN. Vejamos:

*“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DE GUIAS DE RECOLHIMENTO DE FGTS E GFIP. DESCUMPRIMENTO DA **OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA**. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PRAZO DECADENCIAL. ART. 173, I DO CTN. INOCORRÊNCIA DE DECADÊNCIA. ART. 32-A DA LEI 8.212/91. PRÉVIA INTIMAÇÃO DO CONTRIBUINTE PARA IMPOSIÇÃO DE MULTA. 1. A **obrigação acessória**, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação **principal** relativamente à penalidade pecuniária (art. 113, § 3º do CTN) e, partir daí, sujeita-se ao lançamento de ofício (art. 149 incisos II, IV ou VI do CTN). 2. Tratando-se de lançamento de ofício, a regra a ser observada é a do art. 173, I do CTN. Hipótese em que não transcorreram mais de 5 anos entre o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado e a constituição do crédito tributário, de modo que não se há de falar em **decadência**. 3. Tratando-se de descumprimento de **obrigação acessória**, a multa incide em decorrência do ato omissivo” (TRF 4, Apelação Cível AC 50554819820164047000 PR, publicação no Diário da Justiça eletrônico em 06/10/2021) (grifos originais).*

De igual forma, pensa o STJ:

*“TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. APRESENTAÇÃO DA GFIP. **OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA**. DESCUMPRIMENTO. DECADÊNCIA. REGRA APLICÁVEL: ART. 173, I, DO CTN. 1. A falta de apresentação da Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP), assim como o fornecimento de dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias devidas configura **descumprimento de obrigação tributária acessória**, passível de sanção pecuniária, na forma da legislação de regência. 2. Na hipótese, o prazo decadencial para constituição do crédito tributário é regido pelo art. 173, I, do CTN, tendo em vista tratar-se de lançamento de ofício, consoante a previsão do art. 149, incisos II, IV e VI. 3. Ausente a figura do lançamento por homologação, não há que se falar em incidência da regra do art. 150, § 4º, do CTN”. (REsp 1055540 SC 2008/0098490-8, julgado na 2ª Turma, em 19/02/2009, relatora Ministra Eliana Calmon). (Grifos do relator).*

Diante destas duas posições dos Tribunais Superiores, se percebe, com solar clareza, que a tese defensiva não pode ser aplicada ao presente caso, na infração 05, sendo a mesma rejeitada, mantendo-se as ocorrências de 01 de janeiro de 2015 a 30/11/2015.

Em resumo, ainda que a tese do contribuinte se apresente correta, quanto a decadência, nas infrações sujeitas a aplicação do artigo 150, § 4º, do CTN, inexistem lançamentos para o período em que seria possível tal aplicação.

Quanto aos pedidos de reconhecimento de decadência até “31/11/2015”, realizados de forma reiterada pela defesa, acredito se tratar de equívoco da mesma, uma vez possuir o mês de novembro, no calendário gregoriano, utilizado no país, somente trinta dias.

De igual modo, as menções ao “artigo 965 do RICMS vigente”, são equivocadas, em primeiro lugar, pelo fato de o RICMS vigente à época dos fatos geradores, ser o aprovado pelo Decreto 13.780/2012, vigente a partir de 01/04/2012, que possui apenas e tão somente 495 artigos. Em segundo lugar, caso se refira ao RICMS/97, onde se verificava o artigo 965, integrante do capítulo III, como já firmado em momento anterior, não mais produzia qualquer efeito, vez que derogado pelo RICMS/12.

Em relação as arguições acerca de constitucionalidade de normas, esclareço que nos termos da Lei 3.956/81 (COTEB), artigo 125, inciso I, não se incluem na competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade, o que me impede de qualquer análise adicional.

No mérito, quanto a infração 01, que trata de utilização indevida de crédito fiscal, referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por substituição tributária, a tese defensiva, destaca o fato de ter o autuante cobrado crédito indevido de produtos que em sua maioria não estão na substituição tributária, sendo itens “de conta corrente fiscal”, e sendo assim, tem o direito ao crédito do ICMS na aquisição ou transferência, não configurando a utilização do crédito fiscal indevido apontado, tendo o autuante em sua informação fiscal apontado não ter em relação a itens que enumera em tabelas, feito qualquer lançamento.

Analizando as NCM, bem como as descrições das mercadorias, diante do entendimento sedimentado neste órgão julgador, lastreado em entendimento da SEFAZ para o enquadramento, como o constante 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 11.219/2010, o qual traz o seguinte posicionamento: “Há de se informar, inicialmente, que, para a inclusão de um produto na Substituição Tributária, é necessário que haja a sua identidade não só com uma das definições contidas nos diversos itens do inciso II do art. 353 do Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, aprovado pelo Dec. nº 6.284/97, RICMS, como com a classificação na NCM prevista no mesmo item”.

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.

Partindo de tal premissa, de igual modo, passo a analisá-los, de per si, considerando aquelas indicadas na informação fiscal como integrantes do demonstrativo da autuação, tendo em vista as disposições do Anexo 1 ao RICMS/12, em suas versões para os exercícios de 2015 e 2016:

- DESEMPENADEIRA/ESPÁTULA NCM 3926.90.90. Consta no item 24.14 do Anexo 1 ao RICMS/12, para 2015 a previsão para substituição tributária para a NCM 3926.9 “Outras obras de plástico, para uso na construção civil” sendo que para 2016, na mesma descrição, se encontram no item 8.20, o que atesta a correteza da autuação.

- SELADOR ACRÍLICO NCM 3209.10.10. O item 10.1 do Anexo 1 ao RICMS/12, para 2015, previa a substituição tributária para “Tintas, vernizes e outros”, na NCM 3209. Em 2016, tal NCM se encontrava no item 16.1 em ambos os Anexos 1 ao RICMS/12, o que, de igual maneira, atesta estar correto o autuante quanto ao lançamento efetuado.

Em relação aos demais produtos mencionados pela defesa, como por exemplo, Araldite, Super Bond, limpador de porcelanatos, rolos, broxa, catalisador primer, cera para madeira, dentre os demais ali citados, inexistiu qualquer cobrança do autuante, conforme bem demonstrado na informação fiscal, o que caminha para a manutenção da infração.

Já na infração 02, que se trata de falta de recolhimento de imposto, e como já visto, para efeitos de contagem do prazo decadencial há de ser aplicado o teor do artigo 173, inciso I, do CTN, a arguição defensiva é a de que teria recolhido o imposto relativo às notas fiscais 5.366 5.478 e 5.497 que teriam tido o ICMS pago na apuração dos meses de janeiro fevereiro de 2017, entretanto, não trouxe aos autos qualquer comprovação em tal sentido, quando deveria fazê-lo, o que permite a plena aplicação dos artigos 142 (a recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária) e 143 (a simples negativa do cometimento da infração não

desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal), ambos do RPAF/99, e contribuindo para a manutenção da infração.

No que toca às infrações 03 e 04, ante o reconhecimento do próprio contribuinte quanto a sua procedência, e como já firmado anteriormente, diante da inexistência de ocorrências entre 01/01/2015 a 30/11/2015, as mesmas são tidas como procedentes.

Finalmente, na infração 05, tendo sido analisada a questão da decadência em momento anterior, único argumento defensivo trazido, deve ser analisada de acordo com o seguinte entendimento:

O registro dos documentos fiscais na escrituração fiscal da empresa se apresenta como obrigação acessória, sendo o seu cumprimento de extrema importância, ao registrar em sua escrituração fiscal, todas as entradas de mercadorias, bens ou serviços, ocorridas no seu estabelecimento.

Por pertinência, esclareço que não se está cobrando imposto, como dito na peça de impugnação, mas apenas e tão somente multa por descumprimento de obrigação acessória, pouco importando a situação tributária da operação ou da mercadoria contida em cada nota fiscal.

Tal falta dos registros das notas fiscais de entradas no livro fiscal respectivo, regulado no artigo 217 do RICMS/12, ou no registro C100 da EFD, conforme previsto no artigo 247 do RICMS/12 autoriza, como já explicitado, a aplicação da penalidade por descumprimento de obrigação acessória estatuída no artigo 42, inciso IX da Lei nº 7.014/96, como ocorrido no presente caso, correspondente a 1% do valor comercial das mercadorias adquiridas ou serviços prestados, que entraram no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal, como descrito na autuação.

Constato que a lei não excepciona qualquer operação ou prestação, pois a falta da escrituração regular dos documentos fiscais dificulta a fiscalização e a aplicação de diversos roteiros de auditoria, dentre outras implicações, sendo procedimento inaceitável para contribuintes, e irrelevante para a sua caracterização, o fato de as saídas de mercadorias serem ou não submetidas à incidência do ICMS, ou serem materiais de uso e consumo, ou para incorporação no ativo imobilizado.

Por este motivo, existe prejuízo para o Fisco, o que autoriza a imposição da sanção tributária.

Ressalto que para caracterização da infração, não há de ser considerada a natureza da operação ou qualquer outro elemento, e sim, o fato de notas fiscais relativas a tais operações não estarem escrituradas na EFD do contribuinte, não tendo vindo aos autos prova de tal escrituração.

O deslinde da matéria necessitaria da imprescindível prova, o que não veio aos autos, repito, além do que, em se tratando de documentos fiscais emitidos de forma eletrônica, o Fisco tem pleno conhecimento e controle das operações realizadas entre a empresa autuada e seus fornecedores, o que dificulta a omissão dos respectivos registros.

Diante do fato de não terem sido apresentados elementos consistentes capazes de alterar o lançamento efetuado, e o reconhecimento da própria autuada, na peça de defesa apresentada tenho a infração como caracterizada, sendo, pois, tida como procedente.

Diante das expostas razões, e tendo em vista o procedimento fiscal se apresentar como correto, voto pela procedência do Auto de Infração.

O representante do recorrente apresenta Recurso Voluntário devido ao inconformismo com a decisão de piso que tece em relação à contrariedade tempestivamente, descreve o histórico dos fatos e passa a arguir as mesmas razões da peça impugnativa:

Alega **decadência** para as infrações 1, 2 e 5, referente aos fatos geradores entre janeiro a novembro de 2015, devido a aplicação do art. 146, III da Carta Magna c/c art. 150, § 4º do CTN. Pontuou que após a JJF afastar a extinção dos fatos geradores, reconheceu o entendimento do STJ para o art. 173, inciso II do CTN só se aplica quando se materializa a ausência de pagamento de tributo decorrente do não cumprimento das obrigações inerentes ao lançamento fiscal por parte do contribuinte, e quando as ações do contribuintes no ato de lançamento fiscal resultam de dolo, fraude ou simulação, o que está previsto de forma expressa no art. 150, § 4º do CTN.

Após resumir o fundamento imposto no acórdão recorrido, nas infrações 1 e 2, ainda quanto a decadência, pede reforma do julgamento para fins de que se reconheça a materialização da decadência em relação aos fatos tributários. Assinala que consta jurisprudência do STJ que dar azo ao entendimento da recorrente, pois no lançamento por homologação é inerente as operações de entrada e saída, com o respectivo pagamento do imposto, conforme consta na documentação anexa, o que enseja na aplicação do art. 150, § 4º do CTN.

Destacou, na infração 1, que não existe qualquer ato doloso, fraudulento ou decorrente de simulação, pois nas operações comerciais da recorrente, descrita na escrituração fiscal que foi disponibilizada por parte da autoridade fiscal. Significa dizer que havendo pagamento do ICMS e regular escrituração fiscal, eventuais erros na interpretação da legislação, ou procedimentos de escrituração que envolve o pagamento de ICMS devido mês a mês, desde que haja pagamento do impostos considerado como devido, não autorizam a aplicação do art. 173, inciso I do CTN, para fins de afastar os efeitos da decadência no caso em exame, para os fatos tributários ocorridos no período de 01/01/2015 a 30/11/2015, em função de ter sido intimado o contribuinte em 21/12/2020, de forma a prevalecer a aplicação do art. 150, 4º do CTN.

Na infração 2, chama atenção que merece reforma uma vez que a lei ao fixar o prazo da decadência, destaca que este se conta em função da data de ocorrência do fato gerador de ICMS, via de regra é a saída da mercadoria e por exceção autorizada por lei pode ser a entrada no caso nas operações sujeitas a ST. Assim, os fatos tributários ocorridos nas operações da recorrente, sujeita a cobrança de imposto a qualquer tipo de infração, diante do cumprimento por parte do contribuinte do seu dever de escriturar suas operações comerciais, apresentando ao fisco, bem como de pagar o imposto devido, diante da notificação em 21/12/2020, não estão sujeitos a materialização de qualquer lançamento fiscal, uma vez que o crédito resultante destas operações resta extinto pelos efeitos da decadência.

No que concerne a infração 5, a JJF disse que prevalece a decadência nos termos do art. 173, I do CTN. Destacou que carece de validade o entendimento de piso, uma vez o CTN ao fixar o prazo decadencial, não faz qualquer distinção entre a obrigação tributária principal ou acessória, sendo que a jurisprudência a que se refere não distingue qual tipo do imposto (a modalidade ou a referência), de forma que não pode prevalecer a manutenção desta imputação. Em resumo sustenta que a decisão de piso carece da devida fundamentação, pois a lei, a jurisprudência dos tribunais pátrios, não trazem qualquer limitação quanto ao valor pago, seja ele total, parcial ou escritural. Transcreve o art. 146, III, “b”, além do art. 150, § 4º, como também cita doutrinas de Carlos Alberto Pereira de Castro e João Batista Lazzari.

Reforça seu entendimento pelo acolhimento da decadência esclarecendo que quando o contribuinte não faz qualquer pagamento do ICMS devido mensalmente em suas operações, significa que não quantificou e por isso não haveria o que homologar por parte do fisco, de forma a autorizar aplicação do Art. 965 do RICMS, que reproduz o texto do Art. 173, I do CTN. Cita matéria tributária do professor Leandro Paulsen, transcreve entendimento do STF do Ministro Carlos Velloso, ensinamentos de Eurico Marcos Diniz de Santi e Luciano Amaro. Acosta também o Parecer oriundo da Procuradoria Geral do Estado e julgados recentes do STJ no qual acolhe o entendimento do opinativo da PGE. Requer o reconhecimento da decadência para os períodos já destacados.

No **mérito, para infração 1**, diz que persiste a ilegalidade, embora atividade de venda de tintas esteja a sujeita a ST na maioria dos produtos comercializados pela recorrente, os produtos destacados nas planilhas que a acompanham registrados nas notas fiscais não se encontram contidos no anexo 01 Decreto nº 13780 de 16/03/2012. Salieta que tais produtos ao contrário que faz crer o autuante e o julgamento, não sujeitos à substituição tributária, por se tratar de ferramentas utilizadas para desempenho do serviço de construção são por isso de materiais para construção, e não materiais de construção, não fazendo parte dos Protocolos ICMS 104/09 e 26/10, que dispõem sobre a substituição tributária nas operações de materiais de construção, acabamento, bricolagem ou adorno e por isso carece de validade a autuação.

Assevera que o acolhimento da infração 01 repercute diretamente sobre a infração 02 restando mantidas as alegações de defesa, quanto a infração 02 e 05 aptas a ensejar a reforma da decisão recorrida, sendo que os valores reconhecidos foram pagos, conforme prova a documentação anexa.

Pede pelo Provimento do Recurso Voluntário apresentado.

É o relatório.

VOTO

O apelo recursal apresenta inconformismo com a decisão de piso no sentido de modificar o decisório de Primeira Instância que julgara para Procedência do Auto de Infração. A autuação versa sobre cinco infrações, sendo objeto o referido recurso às imputações 1, 2 e 5, na qual transcrevo novamente abaixo:

Infração 01. 01.02.06. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por substituição tributária, nos meses de novembro e dezembro de 2015, janeiro a dezembro de 2016, totalizando R\$ 19.494,67, multa de 60%.

Infração 02. 06.02.01. Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da federação destinadas a consumo do estabelecimento, no valor de R\$ 1.836,33, para ocorrências nos meses de fevereiro, abril, setembro e novembro de 2015 e dezembro de 2016, sugerida multa de 60%.

Infração 05. 16.01.01. Deu entrada no estabelecimento de mercadorias, bens ou serviços sujeitos a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, sendo aplicada penalidade de natureza acessória de 1% sobre o valor de cada uma, correspondente a R\$ 2.313,15, nos meses de dezembro de 2015 e janeiro a dezembro de 2016,

O recurso apresentado está devidamente tempestivo, conforme os regulamentos processuais e, as razões ora relatadas que fazem parte do relatório são reiterativas da impugnação: **a)** prejudicial de decadência para as infrações 01, 02 e 05 (aplicação art. 150, § 4º do CTN) e, não aplicação do art. 173, I do CTN (no caso da infração 05 aplica-se o dispositivo citado por último); **b)** alega que consta na autuação produtos que não se encontram contidos no anexo 01 Decreto nº 13780 de 16/03/2012, não são sujeitos à ST, faz parte dos Protocolos ICMS 104/09 e 26/10, que dispõem sobre a substituição tributária nas operações com materiais de construção, acabamento, bricolagem ou adorno e por isso carece de validade a autuação.

Nas alegações de decadência referente aos períodos de janeiro a novembro de 2015, em relação à infração 01 (autuação de novembro de 2015 a dezembro de 2016), fui verificar se constava pagamentos feitos pelo contribuinte, no sentido de se aplicar o art. 150, § 4º do CTN (prerrogativa do incidente de uniformização da PGE/PROFIS no sentido de excluir os valores que não poderia ser mais autuados, por estarem decaídos pelo instituto da decadência). Na consulta feita à SEFAZ (https://intranet.sefaz.ba.gov.br/scripts/arrecadacao/consulta_pagamento/frm_cons_pagto.asp), constatei os períodos decaídos na peça recursal, conforme se demonstra abaixo:

Contribuinte

Inscrição Estadual: 048.384.201

CNPJ / CPF: 02.459.473/0001-87

Razão Social: NOVA ERA COMERCIAL DE TINTAS LTDA

HISTÓRICO DOS PAGAMENTOS REALIZADOS

Data/Hora do último arquivo: 12/04/2023 12:07

DAE	Data	Receita	Referência	Valor
1506708469	<u>28/12/2015</u>	2175 - ICMS - ANTECIPACAO PARCIAL	11/2015	108,32
1506708425	<u>28/12/2015</u>	1145 - ICMS ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA	11/2015	469,10
1506218912	<u>25/11/2015</u>	2175 - ICMS - ANTECIPACAO PARCIAL	10/2015	58,02
1506218890	<u>25/11/2015</u>	1145 - ICMS ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA	10/2015	1.726,60
1506082693	<u>12/11/2015</u>	0759 - ICMS REGIME NORMAL - COMERCIO	10/2015	3.844,85
1505963892	<u>09/11/2015</u>	0759 - ICMS REGIME NORMAL - COMERCIO	10/2015	4.513,00
1505634063	<u>26/10/2015</u>	1145 - ICMS ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA	09/2015	921,04
1505634092	<u>26/10/2015</u>	2175 - ICMS - ANTECIPACAO PARCIAL	09/2015	100,10
1505474713	<u>09/10/2015</u>	0759 - ICMS REGIME NORMAL - COMERCIO	09/2015	4.263,94
1505150601	<u>25/09/2015</u>	1145 - ICMS ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA	08/2015	505,87
1505150563	<u>25/09/2015</u>	2175 - ICMS - ANTECIPACAO PARCIAL	08/2015	909,17
1504823485	<u>08/09/2015</u>	0759 - ICMS REGIME NORMAL - COMERCIO	08/2015	4.568,95
1504479662	<u>21/08/2015</u>	2175 - ICMS - ANTECIPACAO PARCIAL	07/2015	628,67
1504497246	<u>21/08/2015</u>	1145 - ICMS ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA	07/2015	16,95
1503584218	<u>27/07/2015</u>	1145 - ICMS ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA	06/2015	460,52
1503544698	<u>09/07/2015</u>	0759 - ICMS REGIME NORMAL - COMERCIO	06/2015	926,39
1502983544	<u>25/06/2015</u>	1145 - ICMS ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA	05/2015	160,32
1502984777	<u>25/06/2015</u>	2175 - ICMS - ANTECIPACAO PARCIAL	05/2015	1.796,98
1503010510	<u>09/06/2015</u>	0759 - ICMS REGIME NORMAL - COMERCIO	05/2015	4.034,72

1502624821	<u>25/05/2015</u>	2175 - ICMS - ANTECIPACAO PARCIAL	04/2015	163,84
1502624796	<u>25/05/2015</u>	1145 - ICMS ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA	04/2015	631,54
1502379462	<u>11/05/2015</u>	0759 - ICMS REGIME NORMAL - COMERCIO	04/2015	5.174,04
1502073649	<u>27/04/2015</u>	1145 - ICMS ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA	03/2015	803,94
1501847850	<u>09/04/2015</u>	0759 - ICMS REGIME NORMAL - COMERCIO	03/2015	4.328,09
1500169898	<u>25/03/2015</u>	1145 - ICMS ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA	12/2014	349,98
1501126132	<u>25/03/2015</u>	2175 - ICMS - ANTECIPACAO PARCIAL	02/2015	31,65
1500092809	<u>09/03/2015</u>	0759 - ICMS REGIME NORMAL - COMERCIO	12/2014	1.720,61
1501106135	<u>09/03/2015</u>	0759 - ICMS REGIME NORMAL - COMERCIO	02/2015	3.346,52
1500605755	<u>25/02/2015</u>	1145 - ICMS ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA	01/2015	888,85
1500169891	<u>25/02/2015</u>	1145 - ICMS ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA	12/2014	349,98
1500092799	<u>09/02/2015</u>	0759 - ICMS REGIME NORMAL - COMERCIO	12/2014	1.720,61
1500606190	<u>09/02/2015</u>	0759 - ICMS REGIME NORMAL - COMERCIO	01/2015	5.929,91
1500071495	<u>26/01/2015</u>	2175 - ICMS - ANTECIPACAO PARCIAL	12/2014	178,68
1500169874	<u>26/01/2015</u>	1145 - ICMS ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA	12/2014	349,99
1500092796	<u>09/01/2015</u>	0759 - ICMS REGIME NORMAL - COMERCIO	12/2014	1.720,60

Observa-se nas informações postadas aqui, que consta pagamentos referente de regime normal, antecipação tributária e parcial. Na discussão desta infração 01 ora discutida (*Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por substituição tributária*) constam pagamentos de antecipação tributária e parcial para o mês de novembro, que ao meu ver o crédito utilizado vem de imposto recolhido e, também, se presume, indiretamente, como recolhimento a menor, por constar registrado na escrita contábil do contribuinte o referido recolhimento aos cofres públicos. Portanto, acolho a alegação de decadência, no sentido de excluir do lançamento o valor de R\$ 143,55 referente ao mês de novembro de 2015, pois o contribuinte só tomou conhecimento da autuação em 21/12/2020, sendo que o registro do Auto de Infração fora em 16/12/2020. Assim, conclui-se que já estava ultrapassado direito da Secretaria da Fazenda de lançar o referido valor, exclui-se do lançamento remanescendo o montante de R\$ 19.351,12 (R\$ 19.494,67 – novembro R\$ 143,55).

Em relação à infração 02 (*Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da federação destinadas a consumo do estabelecimento*) – apurado para os meses de fevereiro, abril, setembro, novembro de 2015 e dezembro de 2016, também acolho a decadência, nos termos do art. 150, § 4º, pois vejo que a infração é de falta de recolhimento do imposto da diferença de alíquotas (DIFAL), sendo que o fiscal autuante entendeu que o contribuinte não recolheu o imposto de um crédito utilizado, consequentemente, esta infração está diretamente conectada à infração 01 e, também, presume-se que esta autuação é de um recolhimento a menor da alíquota correta que pode ser interestadual ou interna. Portanto, excluo do lançamento tributário os meses de fevereiro a novembro de 2015, valores, respectivamente, R\$ 124,37, R\$ 1.000,00, R\$ 89,69 e R\$ 171,10, remanescendo o crédito tributário no valor de R\$ 451,17, referente ao mês de dezembro de 2016, pois conforme os demonstrativos de fl. 22, foi constatado apuração do imposto e recolhido parcialmente o ICMS.

Para a infração 05 (*Deu entrada no estabelecimento de mercadorias, bens ou serviços sujeitos a tributação sem o devido registro na escrita fiscal*), não tem como acolher a decadência solicitada, pois como bem já explicado pela JJF, a regra se versa para o art. 173, I, “c” do CTN: *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*”, tendo, portanto, o Fisco cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte para constituir o crédito tributário. Também se verifica que a imputação poderia gerar imposto caso fosse registrada normalmente à época dos fatos, como não o fez, não podemos verificar a verdadeira tributação, assim, presume-se que pode ter algum dolo aos cofres públicos. Rejeito a decadência desta infração.

Para a alegação de que consta na autuação produtos que não se encontram contidos no anexo 01 Decreto nº 13780 de 16/03/2012, afirmando não serem sujeitos à ST, no qual faz parte dos Protocolos ICMS 104/09 e 26/10, em operações com materiais de construção, acabamento, bricolagem ou adorno e por isso carece de validade a autuação.

Verifica-se que o autuante pontuou cada item autuado no Auto de Infração, detalhando as devidas especificações e recorrendo que o contribuinte realmente não estorno o referido o crédito, mantendo os produtos na autuação. A JJF também alude que a autuação está correta, pois em sua análise, destacou que a NCM do produto tem que está devidamente descrito com a mercadoria autuada. Observou também o Parecer DITRI nº 25.452/2012, faz considerações importantes sobre *“produto está sujeito ao regime de substituição tributária quando possuir, cumulativamente, NCM e descrição de acordo com a norma vigente”*. E, que para a inclusão de um produto na sistemática de ST, é necessária, a existência de perfeita identidade entre a NCM, o produto e a sua descrição.

Em minha análise dos produtos da autuação: desempenadora de aço, espátulas, estopa, fita crepe, kit para pintura, papel para mascar, papel protetor de piso, pincel, rolo de espuma, massa acrílica, selador, thinner, agarrás, adesivo de silicone – super bond, araldite, broxa, catalizador prime, cera para madeira, cola branca cascorex, cola capoteiro, pistola de pinturas, raspador, bobina polimento, lixas, petox cupim super, removedor, fita dupla face, limpador porcelanato e rolos, são produtos que foram todos comercializados sem o referido estorno como demonstrou o fiscal em sua informação fiscal detalhando cada uma das operações e demonstrando que autuação está devidamente correta.

Sem mais delongas, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário apresentado para excluir os valores decaídos de janeiro a novembro de 2015, para as infrações 1 e 2, portanto, o montante do Auto de Infração é o seguinte:

INF	RESULTADO	VL HISTÓRICO	VL JULGADO-CJF	MULTA
01	PROC. PARCIAL/PROV. PARCIAL	19.494,67	19.351,12	60%
02	PROC. PARCIAL/PROV. PARCIAL	1.836,33	451,17	60%
03	PROCEDENTE	4.299,62	4.299,62	60%
04	PROCEDENTE	504,19	504,19	60%
05	PROCEDENTE/N.PROVIDO	2.313,15	2.313,15	-----
TOTAL		28.447,96	26.919,25	

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER EM PARTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **210404.0006/20-4**, lavrado contra **NOVA ERA COMERCIAL DE TINTAS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 24.606,10**, previstas no artigo 42, incisos II, alíneas “d” e “f” e VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$ 2.313,15**, prevista no inciso IX do mesmo diploma legal, com os acréscimos moratórios conforme estabelece a Lei nº 9.837/05.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 25 de abril de 2023.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

IGOR LUCAS GOUVEIA BAPTISTA – RELATOR

MARCELO CARDOSO DE ALMEIDA MACHADO - REPR. DA PGE/PROFIS