

A. I. Nº - 279757.0058/20-0
AUTUADO - NACIONAL GÁS BUTANO DISTRIBUIDORA LTDA
AUTUANTE - AGILBERTO MARVILA FERREIRA
ORIGEM - SAT/COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 13/03/2023

6ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº. 0028-06/23-VD

EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. OPERAÇÕES ESCRITURADAS. SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. Ocorrência de fato gerador do ICMS. Comprovado que o contribuinte promove regularmente negócio jurídico relativo à circulação de mercadorias, botijões vazios de GLP, envolvendo real mudança de titularidade do domínio, entretanto deixou de tributar as operações quando da emissão das Notas Fiscais para acobertar as saídas das mercadorias. Ajuste realizado em sede de Informação Fiscal, atendendo a argumento defensivo, reduz o valor lançado. Infração parcialmente subsistente. 2. FALTA DE RECOLHIMENTO DE IMPOSTO. SERVIÇOS DE TRANSPORTE. CONTRIBUINTE SUBSTITUTO. Diante da apresentação de comprovação de recolhimento de duas operações relativas ao mês de setembro de 2015, em sede de Informação Fiscal o autuante reduziu os valores. Infração parcialmente procedente. 3. DOCUMENTOS FISCAIS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIA OU SERVIÇO TOMADO. 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, independentemente de serem operações tributadas ou não. Ajustes realizados no levantamento, diante das provas materiais trazidas ao feito pelo sujeito passivo, reduzem o valor da exação. Infração parcialmente subsistente. Não acolhida a prejudicial de decadência parcial. Indeferido o pedido de realização de diligência/perícia. Impossibilidade de redução da penalidade aplicada, por falta de previsão legal. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 25 de setembro de 2020 e refere-se à cobrança de crédito tributário no valor de R\$ 120.451,85, além de multas de 60% e por descumprimento de obrigação acessória, pela constatação das seguintes infrações:

Infração 01. **02.01.03.** Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, nos meses de fevereiro, abril, maio, julho, agosto, novembro e dezembro de 2015, no total de R\$ 92.817,72, multa de 60%.

Infração 02. **07.09.03.** Falta de recolhimento do ICMS por retenção, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo as prestações de serviço de transporte interestaduais e intermunicipais, no montante de R\$ 1.361,08, ocorrências nos meses de setembro a dezembro de 2015, proposta multa de 60%.

Infração 03. **16.01.02.** Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, sendo cobrada multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$ 26.273,05, para fatos verificados nos meses de janeiro a dezembro de 2015.

Tempestivamente, o autuado, por seu advogado, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 27 a 56, onde, após resumir os termos da autuação, apresenta como preliminar, a existência de decadência do direito de constituição do crédito tributário, nos meses de janeiro a setembro de 2015, ao argumento de que o CTN, a jurisprudência, e a doutrina de mais alto nível têm o prazo de que trata o artigo 150, § 4º, reproduzido, como sendo exatamente um prazo decadencial.

Depreende do mencionado artigo, o fato de o lançamento por homologação se dar nos casos em que o contribuinte tem o dever de praticar atos de apuração do montante devido, antecipando o recolhimento do tributo, sem o prévio exame da autoridade administrativa.

Constata-se tratar o presente caso de cobrança de ICMS relacionada, dentre outras infrações apontadas, à falta de recolhimento do ICMS sobre a venda de vasilhames (infração 01), falta de recolhimento do ICMS incidente sobre a prestação de transporte interestadual de cargas (infração 02), tributo sujeito a lançamento por homologação, onde a Fazenda Pública perde o direito de impugnar o procedimento de apuração e pagamentos realizados pelo sujeito passivo, pelo simples decurso de prazo legalmente estabelecido, categoricamente prescrito no mencionado artigo 150, § 4º do CTN.

Nota que conforme exegese do artigo supracitado, o recolhimento no caso de tributos por homologação é sempre ato próprio do sujeito passivo (preparatório do lançamento), e não da autoridade administrativa, submetido a posterior homologação (lançamento) deste quanto a aferição do *quantum* devido, sendo este último ato privativo da administração (artigo 142 do CTN), para que possa surtir seus jurídicos e legais efeitos.

Aduz que caso a homologação expressa não ocorra, sobrevém a homologação tácita (inação do fisco), que é ficção jurídica atribuída pela lei em razão da ausência de atividade do fisco, equiparando-se à concordância expressa com os procedimentos preparatórios (verificação do valor devido, pagamento antecipado e cumprimento de obrigações acessórias).

Assim, no caso em tela (homologação tácita), o legislador atribui à administração fiscal, quando do decurso, um lapso temporal de cinco anos contados deste a ocorrência do fato gerador, o condão de homologar definitivamente a atividade do contribuinte, que fora antes objeto do pagamento antecipado do tributo pelo contribuinte, conclui.

Após chamar atenção para o teor do § 4º do mencionado artigo 150 do CTN, nota que diversamente do artigo 173 do mesmo código, que trata do lançamento de ofício e não cita a expressão “fato gerador”, o artigo 150, que trata do lançamento por homologação, refere-se a “fato gerador” de forma ampla e genérica.

Assim, pontua que no lançamento por homologação, o “fato gerador” previsto no artigo 150, § 4º do CTN, é suficientemente amplo para denotar em sua extensão, não só o fato gerador suficiente da obrigação principal, mas também, todos os fatos geradores necessários da obrigação principal e os fatos geradores das obrigações acessórias, conforme dicção dos artigos 114 e 115 do CTN, respectivamente.

Portanto, vê regular o artigo 150, § 4º do CTN, o prazo decadencial a partir do específico “fato gerador” de cada atividade em que o contribuinte é obrigado a interpretar e aplicar a legislação

tributária, sendo que o produto dessa atividade (escrituração, declaração, pagamento, etc.) fica sujeito a revisão do Fisco que pode alterá-lo mediante lançamento de ofício subsidiário nos próximos cinco anos a contar da atividade exercida pelo obrigado.

Desta forma, entende não mais que se falar em homologação da atividade ou do pagamento: cada atividade outorgada e delegada ao contribuinte, na qualidade de fato gerador necessário ou suficiente da obrigação principal, ou, ainda, como fato gerador da obrigação acessória, está sujeita à revisão do Fisco no prazo de cinco anos a contar do exercício de cada um desses atos e somente essa interpretação assegura que a finalidade dos prazos decadenciais quando se trata de tributo sujeito a homologação: estabilizar a interpretação e aplicação da legislação tributária como um todo, realizada originalmente pelo contribuinte.

Assim, aplicando as normas jurídicas pertinentes ao caso concreto, quais sejam, os artigos 146 da Constituição Federal (prevê o CTN), o artigo 150, § 4º do CTN e o artigo 87, inciso II, “a”, da Lei 15.614/2014, se constata facilmente que caso os argumentos do Fisco estivessem corretos, o que se cogita em absurdo, já teria ocorrido a decadência do direito daquele de realizar o lançamento tributário de ofício, considerando a fluência do prazo de cinco anos desde a data da ocorrência dos fatos geradores da obrigação relacionada ao lançamento do ICMS (janeiro a setembro de 2015 até a ciência do Auto de Infração em 25/09/2020), arremata.

Traz ensinamento doutrinário de Fabiane Bessa, citando Eurico Marcos Diniz De Santi, Ives Gandra da Silva Martins e Sacha Calmon Navarro Coelho, em trechos reproduzidos.

Colaciona, de igual modo, decisão do STJ, no EREsp 413265/SC, publicada em 30/10/2006, e relatada pela Ministra Denise Arruda, cuja Ementa transcreve.

Tem como claro, diante do exposto, a impossibilidade de constituição de qualquer crédito tributário, em relação aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a setembro de 2015, devendo ser excluídas as cobranças que aponta, em planilha, em relação às infrações 01 e 02.

No mérito, ressalta que na infração 01, da análise das notas de saídas autuadas, se constata que a empresa, na verdade, realizou a venda de bens “botijões vazios” que integravam o seu Ativo Imobilizado e com mais de um ano de uso.

Frisa que o citado fato pode ser plenamente comprovado nas próprias Notas Fiscais de saídas autuadas, onde no campo “dados adicionais” consta a informação da data da entrada e da Nota Fiscal de origem e por este motivo, considerando que os “botijões” vendidos não se tratam de mercadorias, conforme entendimento equivocado da fiscalização, mas sim, de ativos imobilizados com mais de um ano de uso e que haviam sido desincorporados, não há que se falar em falta de recolhimento do imposto.

Invoca a seu favor, o artigo 3º, inciso VIII de norma legal que não identifica.

Vislumbra a inclusão indevida no levantamento fiscal de operação de saída de GLP em botijão de 13 Kg., objeto da Nota Fiscal 97.653, onde, embora conste na mesma a natureza da operação 5551 (venda do Ativo Imobilizado), os dados do produto, bem como os adicionais mencionam se tratar de venda de GLP. Plota parte do documento fiscal indicado.

Menciona, ainda, que o valor unitário do produto indicado em tal Nota Fiscal, emitida em 18/08/2015, é de R\$ 27,14, ao passo que o valor unitário do botijão vazio é de R\$ 72,00, conforme Nota Fiscal 98.239, emitida em 28/08/2015.

Relativamente às Notas Fiscais 101.622 e 101.826, sustenta que mesmo que a entrada dos bens tenha ocorrido a menos de um ano, ainda assim não seria devido o ICMS, posto que a empresa, por ocasião da aquisição dos bens, através da Nota Fiscal 692.530, cuja chave de acesso indica, pagou o diferencial de alíquotas e não se creditou desse ICMS recolhido, e assim, caso se entenda pela cobrança do ICMS na venda, deverá ser abatido, a título de crédito, o valor referente ao diferencial de alíquota recolhido na entrada dos citados bens.

Conclui não proceder a acusação fiscal.

Quanto a infração 02, ressalta que no presente caso, a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS devido nas prestações de serviços interestadual de cargas lhe é imputada com fundamento no artigo 289 do RICMS/BA, devidamente copiado.

No caso em tela, esclarece ter o imposto incidente sobre as prestações de serviços de transporte constantes nos conhecimentos de transporte de números 13.149 e 13.227, fora devidamente recolhido conforme demonstra pela plotagem adicionada ao corpo da impugnação, e, portanto, não há o que ser cobrado a título de ICMS.

Finalmente, para a infração 03, rememora que todo e qualquer procedimento fiscal, consiste em um procedimento administrativo, em que a observância das formalidades legalmente estabelecidas consiste numa verdadeira expressão da segurança jurídica e da proteção à liberdade dos administrados, restando respeitado o artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal, que assegura o contraditório e a ampla defesa dos litigantes tanto em processo judicial como administrativo.

Assevera que no Processo Administrativo Fiscal o contraditório se traduz na faculdade do autuado (sujeito passivo) de manifestar sua posição sobre os fatos ou documentos trazidos pelo autuante (sujeito ativo), como também sobre as decisões proferidas no processo, sendo o sistema pelo qual a parte tem garantia de tomar conhecimento de todos os atos processuais e de reagir contra esses.

No caso em tela, aponta que inexistente qualquer comprovação de que as Notas Fiscais objeto da autuação foram recebidas pela empresa e, em contrapartida, não registradas no seu SPED fiscal, impossibilitando a defesa, não havendo qualquer comprovação do ilícito imputado, pois não se prova nada sem a juntada de documentos comprobatórios da ocorrência das operações de entradas e do seu não registro nos livros competentes.

Entende pela ausência de provas da acusação fiscal, capaz de permitir a ilação quanto a certeza e liquidez do crédito tributário formalizado, e neste sentido, a observância das formalidades prescritas para a peça de autuação é indispensável para o contribuinte conhecer a amplitude e extensão da fiscalização efetuada, bem como conhecer o resultado da ação fiscal sem saber exatamente os termos em que está sendo acusado, não é possível a sua defesa de forma efetiva, completa.

Fala ter o autuante se baseado em meras presunções fiscais para demonstrar a ocorrência da infração tributária, entretanto, não comprovou a entrada de mercadorias no seu estabelecimento sem o correspondente registro fiscal.

Sublinha a flagrante falta de provas que sequer foram produzidas pelo autuante, para acusação tão grave e severa a um contribuinte que sempre manteve relação harmoniosa com o fisco estadual. Noutras palavras: a despeito da autoridade fiscal concluir ter havido a suposta infração à legislação estadual, não cuidou de produzir prova atestando a ocorrência de tal fato infracional, dado até mesmo a impossibilidade material, uma vez que não ocorreu dito mundo dos fatos.

Neste sentido, repisa não terem sido provas do ilícito fiscal que lhe foi atribuído, bem como lhe foram sonegadas as informações indispensáveis ao exercício da sua ampla defesa, o que de pronto deve ser apreciado por este órgão, colacionando ensinamento de Hugo de Brito Machado, em trecho transcrito.

Do cotejo do Auto de Infração, bem como dos documentos que o instruem, se verifica que a vergastada autuação fiscal decorre de mero batimento eletrônico entre as informações constantes nos arquivos referentes às Notas Fiscais declaradas pelos remetentes como tendo sido emitidas em favor do seu CNPJ e a sua EFD.

Além da inexistência de provas a fundamentar a autuação, sustenta existirem diversas impropriedades e inconsistências no relatório elaborado pela fiscalização para demonstrar a suposta ocorrência de omissão de escrituração das Notas Fiscais de entradas na EFD da empresa.

Verifica, do cotejo dos dados que compõem o levantamento fiscal, que o autuante cometeu dentre outros, os seguintes equívocos:

- Incluiu Notas Fiscais que se encontravam devidamente registradas no SPED fiscal, exemplificadas na tabela que apresenta;
- Inserção de Notas Fiscais com denegação de uso, consoante listagem apresentada;
- Notas Fiscais que não fazem parte do acervo fiscal da empresa, seja por divergir das operações de entradas realizadas pela mesma, seja por desconhecimento do faturamento das mesmas em seu favor.

Como se não bastasse a inexistência de prova da ocorrência do ilícito que lhe foi imputado, já que não foi acostado nenhum documento fiscal de entrada constante de seu acervo fiscal sem a ocorrência do registro no SPED fiscal, e a inocorrência da infração tributária, vez demonstrada a não concretização de parte das operações de entradas, a mesma ainda foi surpreendida com a apresentação de uma relação de Notas Fiscais supostamente emitidas em seu favor e sem seu conhecimento, garante.

Reforça que grande parte das Notas Fiscais apontadas no relatório fiscal não são de seu conhecimento, porto que não efetivou as operações ali consubstanciadas, vez terem sido os documentos emitidos equivocadamente em seu nome, e, portanto, não tinha como adotar nenhuma conduta em relação a tais documentos, já que não somente desconhecia a existência dos mesmos, como, também não realizou as operações ali indicadas.

Registra a existência de declarações de diversos emitentes aduzindo pela inocorrência das operações consignadas em documentos fiscais autuados, tendo a defendente como destinatária, e, assim, considerando a não realização das operações de entrada, com o efetivo ingresso de bens/mercadorias em seu estabelecimento, não há que se falar em dever instrumental de registro dos documentos na sua EFD.

Argumenta que ainda que tenha deixado de escriturar as notas apuradas pela fiscalização, descumprindo norma inserta na legislação tributária estadual, o que não ocorreu, tal inobservância ao dever instrumental não causou qualquer prejuízo ao Fisco Estadual, haja vista se tratar de mercadorias não tributadas, sendo de bom alvitre observar o elevado grau de injustiça ao se aplicar a sanção severa à empresa, pelo que se faz necessária a aplicação do dispositivo inserido no artigo 112, incisos II e III do CTN, devidamente reproduzidos.

Vê como hialina a demonstração de ter sempre cumprido com as determinações previstas no RICMS, e que a infração imputada não causou qualquer prejuízo ao erário estadual, haja vista tratar-se de Notas Fiscais, cuja operação acobertada se refere à entrada de mercadorias não tributáveis, como informado na descrição da infração no próprio Auto de Infração, pelo que a penalidade aplicada se mostra demasiadamente desproporcional e desarrazoada.

Tem como evidenciada a ausência de dolo, fraude ou simulação, do próprio cotejo da autuação fiscal, onde a autoridade autuante se restringe a imputar o não lançamento das Notas Fiscais de entrada na EFD pelo contribuinte sem mencionar a ocorrência de nenhuma agravante.

Por este motivo, se faz necessário o cancelamento da penalidade aplicada, consoante o disposto no artigo 42, § 7º, da Lei 7.014/96, reproduzido.

Traz como arrimo de sua tese, os Acórdãos CJF 0379-12/14, 0380-11/17, 0406-12/15 e 0456-12/17, cujas Ementas reproduz, e acrescenta trecho do voto vencedor no julgamento que resultou no Acórdão CJF 0456-12/17.

Requer, em conclusão, o provimento da impugnação ofertada, e a determinação de:

1. Sua recepção e aplicação imediata dos artigos 151, inciso III e 206 do CTN, para fins de obtenção de Certidão de Regularidade Fiscal Estadual;
2. Em sede preliminar, seja reconhecida a decadência incidente sobre os fatos geradores ocorridos nos meses de janeiro a setembro de 2015, das infrações 01 e 02, e a nulidade do Auto de Infração sob reproche, em relação à infração 03, ante a ausência de provas cabais que comprovem o ilícito tributário;

3. Que se determine diligência aos órgãos competentes das Secretarias de Fazenda de origem dos emitentes, para que apresente relatório circunstanciado das alegações da empresa e a comprovação de que a maioria das divergências apontadas se originaram de fornecedores desconhecidos da defendente, cujas operações jamais tiveram sua participação;

4. Que ao final, considerando todas as verdades esposadas nos autos, inclusive a serem comprovadas por perícia técnica, que se digne a declarar a improcedência, *in totum*, do lançamento consubstanciado no Auto de Infração em epígrafe;

5. Caso a infração 05 não seja julgada improcedente, requer o cancelamento da penalidade aplicada, consoante o disposto no § 7º do artigo 42, da Lei 7.014/96.

Junta documentos de fls. 81 a 120.

A mesma impugnação se encontra impressa, com idênticos elementos probantes, nas fls. 125 a 220.

Informação Fiscal prestada pelo autuante às fls. 223 a 230, após enumerar as infrações, se posiciona, em relação à preliminar de decadência, no sentido de que a ação fiscal foi concluída em 25/09/2020, data na qual foi lavrado o Auto de Infração ora discutido, sendo o contribuinte cientificado do mesmo em 28/09/2020.

Observa que apenas a infração 01 exige ICMS de períodos anteriores a setembro de 2015, no entanto, não está aqui se exigindo imposto recolhido a menor, e sim, imposto não destacado e recolhido nos documentos fiscais emitidos pela empresa autuada, o que torna descabida a pretensão da defesa pela ocorrência da decadência.

No mérito, indica que o principal ponto da discussão na infração 01, reside no entendimento da empresa de que a venda de botijões (vasilhames) está alcançada pela não incidência prevista no artigo 3º, inciso VIII, da Lei 7.014/96.

Esclarece, inicialmente, que botijões de GLP, embora a empresa tenha decidido escriturar como bem integrante do seu Ativo Imobilizado, dada a sua característica de acondicionamento do gás, é considerado bem fungível, na forma do artigo 85 do Código Civil, reproduzido.

Justifica tal posição pelo fato de não poderem ser individualizados, e muito menos identificados no Ativo Imobilizado da empresa, e nem mesmo no ato de aquisição podem ser identificados, pois o destino é a área de envase, e de lá, a estocagem, sendo posteriormente trocados por outros que pertencem a um revendedor.

Chama a atenção para a definição contida na Norma Brasileira de Contabilidade, editada pelo Conselho Federal de Contabilidade, contida na NBCT 3, subitem 3.2.2.10 o agrupamento das contas que integram o Ativo Permanente, conforme reproduz.

No mesmo sentido, invoca o teor da Lei 6.404/76, que delineou em seu artigo 179, inciso IV, a classificação de bens do Ativo Permanente.

Assegura não serem bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da autuada, que é o envase do GLP em vasilhames, pois eles são os próprios vasilhames, e, como já dito, não são individualizados como bens do Ativo Imobilizado, tanto assim que o próprio RICMS assim reconhece em seu artigo 265, inciso XXX, alínea “c” (copiado), essa “movimentação”.

Diz ser patente que o fato de o legislador incluir expressamente as saídas de botijões vazios destinados ao acondicionamento do GLP, no benefício da isenção, previsto no artigo 265, obedecidas as condições definidas, é por que não se enquadra na hipótese de não incidência, como bem do ativo permanente, prevista no artigo 3º, inciso VIII da Lei 7.014/96, transcrita.

Indica ser “uso” a palavra-chave, significando “*objeto de uso no próprio estabelecimento*”, sendo quase impossível rastrear um botijão de GLP.

Analisando as operações relacionadas no demonstrativo de fl. 09, se comprova se tratarem de mercancia de botijões, revenda mesmo, realizadas para revendedores varejistas, em quantidades consideráveis no período.

Após copiar o artigo 111 do CTN, chama a atenção para o fato de que o único caso das saídas de botijões única hipótese de isenção, está insculpida no artigo 265, inciso XXX, alínea “c”, do RICMS/12, que não é o caso das operações relacionadas neste Auto de Infração.

Relata a existência de reiteradas decisões do CONSEF, no sentido de rechaçar o argumento de serem os botijões de GLP bens integrantes do Ativo Imobilizado, trazendo, na íntegra, voto do Conselheiro Carlos Fábio Cabral Ferreira no Acórdão CS 0196/21-02.

De igual modo, reproduz as Ementas dos Acórdãos CJF 0433/11-02 e CJF 0631/11-03, sendo que em relação a este último, destaca ser o mesmo negócio jurídico de circulação de mercadoria sujeita a tributação, de vasilhame.

Aponta que no caso concreto aqui discutido, não houve a falta de emissão de documento fiscal, mas sim, de emissão sem destaque e recolhimento de imposto.

Fala assistir razão à autuada, quanto a Nota Fiscal 97.653, motivo pelo qual foi excluída do levantamento fiscal, ao tempo em que aponta ser o CFOP utilizado na operação 5551.

Quanto as Notas Fiscais 101.622 e 101.826, diz não caber aqui se falar em compensação de valores recolhidos, quando da entrada dos botijões, mesmo porque, segundo a própria autuada, no seu entendimento, se encontra alcançado pela decadência.

Ademais, por se tratar, se for o caso, de crédito extemporâneo, deve seguir as premissas do artigo 315 do RICMS/12, não sendo matéria para ser apreciada nesta ação fiscal, nem na lide.

Para a infração 02, reporta ter a empresa comprovado o recolhimento de parte da exigência do mês de setembro de 2015, entretanto, considera engano o fato de ter afirmado peremptoriamente ter sido a infração elidida, uma vez que remanescem valores cobrados e não contestados, nem provados pagos.

Quanto a infração 03, assevera ter a autuada comprovado a escrituração, em data posterior ao exercício verificado, das Notas Fiscais 5.460 e 2.880, assim como informou que as Notas Fiscais 6.412, 6.409, 6.410 e 6.311 foram canceladas pelo emitente, motivo determinante da sua exclusão.

Conclui no sentido de que, acolhidas as razões defensivas, o demonstrativo de débito originalmente elaborado é retificado na forma apresentada, e diante do fato de que não foram apresentados fatos novos, nem anexados aos autos demonstrativos novos, sendo o refazimento do demonstrativo atendimento aos argumentos e provas apresentadas, o que dispensa a ciência do sujeito passivo, na forma do artigo 127, § 8º do “RPAF/97”.

Finaliza, requerendo a procedência parcial do Auto de Infração.

Em 21/05/2021, o feito foi convertido em diligência (fl. 235), com o fito de que fosse a autuada intimada a apresentar os registros contábeis comprobatórios da imobilização dos botijões de gás objeto da autuação, quando das entradas dos mesmos, na forma da tese defensiva, indicando se existem entradas de botijões que não são imobilizados, os registros contábeis de baixa no Ativo Imobilizado dos botijões objeto da autuação, quando da desincorporação dos mesmos, e demonstrar a quantidade ou volume de produtos necessários em seu estoque de Ativo Imobilizado para fazer jus a operação comercial com os botijões de GLP em tela.

Após, cientificar o autuante para tomar conhecimento das informações da empresa autuada, prestando nova Informação Fiscal.

Em cumprimento a tal determinação, cópia da diligência foi encaminhada ao contribuinte, por meio de seu Domicílio Tributário Eletrônico, em 21/09/2021, documento número 1797570058200 (fls. 239 e 239-v), dada como cumprida em 17/11/2021, à vista da informação do autuante (fl. 240-v), a qual informa, inclusive, quanto ao silêncio do contribuinte autuado em relação ao seu atendimento.

Em 23/11/2021, despacho de servidor do CONSEF encaminha pedido para que os patronos da autuada fossem cientificados dos termos da diligência, com prazo de trinta dias para

manifestação, no que foi atendido de acordo com os documentos de fls. 243 e 244, por via postal, sendo devolvida conforme documentos de fls. 246 e 247.

Em 07/01/2022 foi protocolada manifestação da autuada (fl. 250). Nela, às fls. 251 a 255, a advogada da empresa aduz estar acostando demonstrativo de imobilização dos botijões, com indicação da numeração das Notas Fiscais respectivas, bem como cópia dos lançamentos contábeis no Razão e Diário Auxiliar Fornecedor, relativamente, a cada documento de entrada do ativo não circulante.

Diz apresentar, ainda, quanto aos registros de baixa, demonstrativos dos mesmos, com a indicação dos lançamentos contábeis em cada conta, conforme plano de contas acostado, assim como cópia dos lançamentos contábeis no Razão referentes a baixa no Ativo Imobilizado, a depreciação, valor contábil do Ativo Imobilizado e a receita de alienação do imobilizado.

Considera que à vista de tais elementos, os botijões vendidos não se tratavam de mercadorias, e sim, de ativos imobilizados, com mais de um uso e que haviam sido desincorporados, não havendo que se falar em falta de recolhimento do imposto.

Reproduz a norma legal que trata da não incidência do ICMS sobre as operações autuadas. Ratifica integralmente os termos da impugnação apresentada anteriormente, requerendo a juntada da mídia de fl. 261 aos autos.

Em 24/02/2022, o feito foi mais uma vez convertido em diligência, a fim de que, tendo em visto o fato de o processo ser encaminhado diretamente a este relator, sem que o autuante tomasse conhecimento dos documentos apresentados juntamente com a manifestação do contribuinte, fosse cientificado o mesma da manifestação apresentada pela autuada, bem como os documentos inseridos na mídia, a fim de que os analisasse e se manifestasse mediante Informação Fiscal, a ser feita nos termos do artigo 127, § 6º, do RPAF/99 (fls. 263 e 264).

Consta às fls. 271 a 274, requerimento da autuada, por sua advogada, para apensação aos autos de mídia em formato PDF, objeto da diligência anteriormente requerida, contendo os documentos fiscais e contábeis solicitados, em formato PDF, de maneira a proporcionar a leitura das informações, tendo em vista o formato anteriormente apresentado (zipado), não ter proporcionado condições de leitura. Relaciona os documentos que constam da mídia de fl. 276.

O autuante, mais uma vez intervindo no feito (fls. 279 e 280), considerando seu entendimento de estar respaldado no artigo 2º, inciso I, da Lei 7.014/96, e que o artigo 265, inciso XXX, alínea “c”, do RICMS/12 (reproduzido), não trata botijões vazios para acondicionamento de GLP como Ativo Imobilizado, e sim, como vasilhame.

Aponta não ter a autuada apresentado prova do recolhimento do ICMS diferencial de alíquotas quando das aquisições/entradas de botijões no seu estabelecimento, diante da alegação de se tratar de bens do Ativo Imobilizado, registrando, inclusive, não constar em sua escrita contábil para efeito de creditamento na razão de 1/48 mensais.

Ressalta que o simples fato de um bem e/ou material registrado como Ativo Imobilizado não é suficiente para caracterizá-lo como tal, à vista do Pronunciamento Técnico CPC 27, cuja cópia apensa.

Argui que os vasilhames são comercializados independentemente do fato de serem novos ou usados, não sendo identificados individualmente no estabelecimento, vez que são objeto de troca (cheios por vazios), não guardando nenhuma definição como Ativo Imobilizado que integram o patrimônio da empresa, sendo, inclusive, objeto de operações de consignação e não de contrato de comodato (este próprio para bens que integram o Ativo Imobilizado). Lembra acerca da Informação Fiscal de fls. 225 a 231, destacando o artigo 85 do Código Civil, e a NBC T.3.

Esclarece, por fim, nada ter a acrescentar à documentação acostada pela autuada, descabendo a produção de nova Informação Fiscal, uma vez que não vê a apresentação de fatos novos, capazes de modificar o seu entendimento.

Registrada a presença em sessão, da Dra. Talita Lima Amaro, OAB/CE 15.284, que em sua sustentação oral resumiu a autuação fiscal, reafirmando a ocorrência de decadência, ao

argumento de ter ocorrido recolhimento a menor, diante de eventual inconsistência, sendo a cobrança de ICMS complementar, o que justificaria a aplicação do artigo 150, § 4º, do CTN.

No mérito, diz ser insubsistente a infração 01, pelo fato da Lei 7.014/96 consagrar expressamente a não incidência do imposto quando for objeto de uso anterior, caso das operações de saídas, tendo acostado em sede de diligência, a prova de tais fatos.

Diz não ter o autuante feito levantamento de estoque para verificar se as saídas eram compatíveis com a sua movimentação, sendo o Auto de Infração lavrado por presunção. Tem como demonstrado fazer jus a norma da Lei 7.014/96, ainda que o RICMS/12 não o faça expressamente.

Na infração 02, diz ter apresentado comprovação de pagamento de duas Notas Fiscais, pelo que tais prestações devem ser excluídas.

Referente à infração 03, diz ter se pautado a autuação também por presunção, pois várias Notas Fiscais não ingressaram no estabelecimento, e que em nenhum momento foram verificadas tais Notas Fiscais, desconhecendo grande parte das operações, inclusive com declaração dos respectivos emitentes.

Nestes termos, ratifica integralmente o teor da impugnação.

Respondendo a questionamentos do relator, esclareceu que em relação as Notas Fiscais, afirma não poder responder, pois o setor penal da empresa é de competência de outros advogados.

Em relação aos botijões, a empresa tem organização contábil que separa a troca e aqueles que serão destinados a venda, disse que em caso de dúvida, a fiscalização deveria ocorrer no estabelecimento da empresa, inclusive realizado auditoria de estoque, teria constatado os procedimentos da empresa, pois não há realmente, uma numeração específica em relação a troca e destroca, mas a documentação na empresa destes botijões, o que seria verificado na fiscalização *in loco*.

VOTO

O lançamento constitui-se em três 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 DTE, de Cientificação de Início de Ação Fiscal em 16/07/2020, pela mensagem 166.671, com leitura e ciência do contribuinte em 17/07/2020 (fl. 08).

A memória de cálculo da autuação se encontra às fls. 09 a 22, impressa, e em formato digital na mídia de fl. 24.

A cientificação da lavratura do Auto de Infração se deu em 28/09/2020, por meio de envio de mensagem pelo DTE, com o número 176.962, de Intimação para Tomar Ciência e Efetuar Pagamento de Auto de Infração ou Contestação, lida e cientificada pelo contribuinte autuado na mesma data.

O autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão as infrações cometidas, apontando as condutas praticadas pelo contribuinte, e tidas como contrárias à norma legal, os artigos infringidos, a previsão das multas 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 da Lei Estadual 3.956/81 e 39 do RPAF/99, preenchendo, pois, todos os requisitos de validade sob o aspecto formal.

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.

Existem questões preliminares a serem apreciadas, começando com a existência de decadência parcial.

Em relação a tal arguição suscitada pela defesa, 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 como a da presente autuação, 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, 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 nº 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 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.

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.

Tal raciocínio se manifesta em Acórdãos como o AgInt-AREsp 1.061.287/RJ, julgado pela Segunda Turma; Relatora Ministra Assusete Magalhães; Julgado em 13/11/2018; publicado no DJE 21/11/2018; Pág. 1.727:

*“TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA. DECADÊNCIA. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO. **DÉBITO NÃO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE. TERMO A QUO. ART. 173, I, DO CPC. SÚMULA Nº 555/STJ. PRECEDENTES DO STJ. AGRAVO INTERNO IMPROVIDO.***

I. Agravo interno aviado contra decisão que julgara recurso interposto contra decisum publicado na vigência do CPC/73.

II. Na origem, o Tribunal a quo manteve a sentença que, em Ação Anulatória de Débito Fiscal, reconheceu a decadência do direito de constituir crédito tributário de Imposto de Renda Pessoa Jurídica.

III. O acórdão recorrido atuou em desconformidade com a pacífica orientação do Superior Tribunal de Justiça, consolidada no enunciado da Súmula nº 555/STJ, in verbis: ‘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 atribuiu ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa’.

IV. Na forma da jurisprudência do STJ, ‘quando da revisão da declaração de ajuste anual apresentada a Administração Fazendária constatar a omissão de rendimentos e, conseqüentemente, apurar existência de imposto de renda a pagar, o prazo decadencial inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte ao que poderia ter sido lançado o tributo, nos termos do art. 173, I, do CTN’ (STJ, EDCL no AGRG no RESP 1.343.926/PR, Rel. Ministro Humberto Martins, SEGUNDA TURMA, DJe de 13/12/2012).

V. Na hipótese, buscou o contribuinte, segundo revelam os autos, indevida dedução do Imposto de Renda, na declaração que entregara ao Fisco, em abril de 1986, relativamente ao ano-base 1985. Assim, o lançamento de ofício somente poderia ter sido efetuado após o cumprimento da obrigação acessória.

Com efeito, nenhum procedimento poderia ter sido exigido da autoridade tributária anteriormente. Assim, o dies a quo para contagem do prazo decadencial é 1º/01/1987, nos termos do art. 173, I, do CTN, razão pela qual, constituído o crédito tributário em 08/03/1991, não ocorreu a suscitada decadência.

VI. Agravo interno improvido”.

No caso específico, estamos diante de multa por descumprimento de obrigação principal, com repercussão na falta de declaração e recolhimento do imposto, e nesta hipótese, a tese dominante e aplicável não é a abraçada pela empresa autuada, e sim, a de que o prazo para a ocorrência da decadência deve ser considerado o do artigo 173, inciso I, do CTN.

Pelas próprias afirmativas da defesa, os fatos geradores da infração 01, única a apresentar ocorrências no período de janeiro a agosto de 2015, e não setembro, como postulado, estariam sujeitos a decadência aventada, tendo sido o Auto de Infração lavrado em 25/09/2020, com ciência em 28/09/2020.

A acusação fiscal, é a de falta de recolhimento, o que, de logo, afasta a declaração do tributo pelo contribuinte, e conseqüentemente, qualquer recolhimento, ainda que parcial, pois o que não se declara, não se recolhe, o que, contrariamente ao entendimento da empresa autuada, propicia a aplicação do teor do artigo 173, inciso I, do CTN.

As Notas Fiscais foram emitidas, mas o imposto a elas relativo sequer foi destacado, não havendo, pois, que se falar em pagamento antecipado, como pretende a defesa em sua tese exposta.

Desta forma, a contagem do prazo decadencial se iniciaria em janeiro de 2016, indo até 31/12/2021, período mais de um ano posterior ao da lavratura do Auto de Infração. Logo, perfeitamente, descaracterizada a ocorrência da decadência aventada, razão pela qual não acolho o pleito formulado.

Acerca do requerimento para a “realização de diligência” e ao pedido, ainda que incidental de “perícia técnica”, indefiro, tendo em vista o disposto no artigo 147, incisos I, alíneas “a” e “b” e II, alínea “a” do RPAF/99, segundo o qual:

“Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:

I - de diligência, quando:

a) o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável;

b) for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos;

II - de perícia fiscal, quando:

a) a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos;

b) for desnecessária em vista de outras provas produzidas;

c) a verificação for impraticável.

§ 1º A critério do órgão julgador, o pedido ou proposta de perícia fiscal poderá ser convertido em determinação de diligência, em atendimento ao disposto neste artigo”.

A desnecessidade da solicitação se pauta no fato de que os dados que serviram de base para o lançamento foram retirados da escrituração fiscal e contábil e documentos fiscais emitidos contra e pela empresa autuada, os quais são de seu pleno conhecimento e responsabilidade quanto a emissão e prestação das informações ali contidas (Notas Fiscais emitidas e recebidas e livros fiscais transmitidos pela EFD).

Inexiste fundamentação robusta para amparar tal pedido, e ademais, não conseguiu a defesa indicar de forma e maneira precisa o objetivo pretendido, além de que, no caso de perícia técnica, deveria, na forma do parágrafo único do artigo 145 do RPAF/99 oferecer quesitação:

“Parágrafo único. Tratando-se de solicitação de perícia fiscal, o interessado deverá formular no pedido os quesitos a serem respondidos, sob pena de indeferimento de plano, podendo indicar, se preferir, seu assistente técnico, indicando sua qualificação e endereço”.

Ainda obedecendo aos requisitos legais, importante frisar que tal pedido se submete unicamente à decisão dos julgadores, conforme reza a legislação em vigor, não sendo, de igual forma, motivo para a solicitação de ofício.

E não se pode argumentar que tal negativa ora firmada, venha a se constituir em qualquer cerceamento de direito de defesa, inclusive à vista de posicionamento adotado sobejamente nos Tribunais Superiores, de entender no sentido de que a prática de julgar tal ato vem a se constituir em qualquer dificuldade ou cerceamento para a defesa do contribuinte.

Menciono recente decisão do Ministro do STJ Ribeiro Dantas, no Recurso Especial 1887326-RS, datada de 25/03/2021, demonstra ainda ser este o atual entendimento da Corte, a se ver pelo seguinte trecho, ao falar do indeferimento de diligência:

“Tal entendimento está em sintonia com a jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça, que é firme no sentido de que não se acolhe alegação de nulidade por cerceamento de defesa, em função do indeferimento de diligências requeridas pela defesa, porquanto o magistrado é o destinatário final da prova, logo, compete a ele, de maneira fundamentada e com base no arcabouço probatório produzido nos autos, analisar a pertinência, relevância e necessidade da realização da atividade probatória pleiteada”.

Também merece menção a decisão, ainda no âmbito do STJ, em sede de apreciação de Agravo em Recurso Especial 1.469.786/SP, igualmente recente, eis que datada de 24/03/2021, da lavra do Ministro Antônio Saldanha Palheiro, que assim se posicionou a respeito do tema:

Como se observa, não se divisa cerceamento de defesa por indeferimento de diligência tendo sido demonstrado exaustivamente que caberia à parte a produção da prova requerida atinente à desconstituição do lançamento do Fisco.

Com efeito, a caracterização de cerceamento do direito de defesa pelo indeferimento da prova requerida pela parte possui como condicionante possível arbitrariedade praticada pelo órgão julgador, e não simplesmente a consideração ou o entendimento da parte pela indispensabilidade de sua realização.

Logo, poderá o magistrado, em estrita observância à legislação de regência e com o fito de formar sua convicção entender pela necessidade ou não da produção de determinada prova, desde que fundamente o seu entendimento de forma adequada e oportuna, como ocorreu na hipótese”.

Além do mais, o pedido de diligência junto as Secretarias de Fazenda dos estados de origem dos emitentes das Notas Fiscais listadas na infração 03, para apresentação de relatório circunstanciado das alegações da empresa e a comprovação de que a maioria das divergências apontadas se originaram de fornecedores desconhecidos da defendente, cujas operações jamais tiveram sua participação, se trata de prova a ser buscada pelo sujeito passivo, a exemplo das diversas declarações de seus fornecedores, trazidas aos autos, no sentido de demonstrar a não realização das operações alegadas.

Antes de abordar o mérito da autuação, gostaria de fazer algumas observações: a primeira delas diz respeito a menção pela defesa do artigo 87, inciso II, “a”, da Lei 15.614/2014, acreditando que estivesse se referindo à Lei do estado da Bahia 7.014/96, uma vez que a Lei mais recente sancionada pelo Governador do Estado da Bahia, possui o número 14.531/2022, de 30/12/2022, numeração abaixo daquela mencionada pelos patronos da empresa.

Além do mais, em se tratando de causídicos militantes no Estado do Ceará, tenham se confundido ao mencionar tal diploma legal, vez que a Lei 15.614/2014, de 29/05/2014, publicada no Diário Oficial do Estado de 30/06/2014, “estabelece a estrutura, organização e competência do contencioso administrativo tributário, institui o respectivo processo eletrônico e dá outras providências”, naquele Estado.

Em relação ao requerimento de número 05, ao final da defesa apresentada, no qual se pede que caso a “infração 05” não seja julgada improcedente, seja cancelada a penalidade aplicada, igualmente reputo equívoco dos patronos da empresa, pelo simples fato de inexistir infração 05, e certamente estariam se reportando à infração 03.

Quanto ao fato do autuante, ao final da Informação Fiscal prestada, mencionar o “RPAF/97”, de igual modo, entendo querer se reportar ao RPAF/99, aprovado pelo Decreto 7.629, de 09/07/1999.

Outro fato que reputo importante é o de que não se encontram nos autos, qualquer mídia com as peças processuais produzidas pela defesa, bem como pelo autuante, sequer nas “pastas processuais” do CONSEF, o que vem a se constituir em descumprimento do teor do artigo 8º, §§ 3º e 4º do RPAF/99, o que dificulta sobremaneira o trabalho do julgador, na elaboração do relatório, pela ausência do cumprimento de tal regra, o que vem se tornando prática comum.

Adentrando na análise do mérito, o contribuinte autuado se encontra inscrito no Cadastro de Contribuintes do Estado da Bahia, na condição de “comércio atacadista de gás liquefeito de petróleo”, estabelecido no município de Juazeiro, de acordo com informação advinda de consulta junto ao Sintegra (<https://www.sefaz.ba.gov.br/Sintegra/Result.asp>).

Iniciando pela infração 01, a acusação é a de que deixou de destacar e recolher ICMS relativo a operações de comercialização de botijões de GLP, tendo a defesa abraçado a tese de que o seu procedimento estaria correto, à vista do fato de que tais bens estariam integrados ao Ativo Imobilizado, e, conseqüentemente, as saídas se dariam sem incidência do imposto, vez que se tratavam de saídas de bens com mais de um ano de uso.

O autuante, quando da sua Informação Fiscal, acolheu alguns argumentos defensivos para a infração, ajustando o lançamento, e apresentado demonstrativo de débito retificado à fl. 229.

Quanto ao valor remanescente, analisando todos os aspectos postos na autuação, impugnação e manifestações, elementos e documentos trazidos aos autos nas diligências determinadas, constato não assistir razão à autuada. O fato de contabilizar os botijões como elementos do Ativo Imobilizado, por si só não sustenta a arguição defensiva.

E justifico: Um Ativo Imobilizado, de acordo com o Comitê de Pronunciamentos Contábeis, instituição responsável pela definição dos termos contábeis e também pelo preparo e emissão dos pronunciamentos técnicos sobre procedimentos de contabilidade e divulgações neste âmbito, através do chamado CPC 27, aprovado em 26/06/2009 e divulgado em 31/07/2009, nada mais é do que um bem palpável que pode ser usado para a produção, fornecimento de mercadorias ou serviços, aluguel a outros, ou para fins administrativos, sendo normalmente, utilizado por mais de um período de tempo.

Veja que tal texto não fala em venda, e sim, aluguel. Sobre o tema, retomaremos mais adiante.

Para se caracterizar como um bem do Ativo Imobilizado, devem ser observados os seguintes aspectos enumerados no Regulamento do Imposto de Renda (RIR), em seu artigo 313, § 1º, incisos I e II: o bem adquirido deve ter um valor unitário superior à R\$ 1.200,00, e o prazo de vida útil precisa ser superior a um ano.

Ainda no âmbito da Receita Federal, o conceito de Ativo Imobilizado é o conjunto de bens que abrangem os custos de benfeitorias.

Como observado pelo autuante em uma de suas intervenções, e devidamente destacado acima, o bem do Ativo Imobilizado se caracteriza como não disponível para venda, apenas para locação ou comodato, figura jurídica aplicada em relações de empréstimo gratuito de coisas não fungíveis (coisas tão únicas que não podem ser substituídas por nada do mesmo gênero, qualidade e quantidade), sendo um contrato de empréstimo, diferentemente dos contratos de compra e venda ou de doação, por exemplo.

Tem como natureza a gratuidade, o que significa não prever qualquer contraprestação.

Em regra, o contrato de comodato pressupõe prazo pré-definido ou, então, caso o prazo não venha a ser estabelecido, durando pelo período de tempo necessário para o uso respectivo da coisa, que deverá voltar ao seu proprietário original.

Isso não acontece com os botijões comercializados pela autuada, o que de logo descaracteriza as aquisições realizadas como para o Ativo Imobilizado, diante do fato de que botijões recém adquiridos e com entrada no estabelecimento, podem ser comercializados em momento quase que imediato, sem retorno dos vendedores.

E mais: As operações de venda são corriqueiras, contínuas e não eventuais, o que demonstra ser a sua aquisição com o intuito de mercancia.

Ainda que existisse o comodato, os bens retornados não seriam exatamente os mesmos enviados, pelo fato de não se poder identificar, um a um, qual o botijão enviado e/ou recebido em retorno.

Logo, se mostra configurada de forma clara e insofismável a natureza mercantil das operações de saídas de botijões, promovidas pela empresa autuada, diante da forma como é executada, além da presença da habitualidade da operação e o volume de saídas do produto.

Também digno de registro é o fato de inexistir recolhimentos realizados a título de diferencial de alíquota, previsão legal em se tratando de bens destinados a imobilização, na forma da Lei 7.014/96, bem como o não aproveitamento dos créditos no CIAP, de forma fracionada, prática necessária para bens do Ativo Imobilizado, caso de fato assim o fossem os botijões de gás adquiridos pela autuada, de acordo com informação do autuante.

Com tais fatos, se pode facilmente concluir que essas operações, objeto da autuação, estão sujeitas, sim, à incidência do ICMS, contrariamente ao entendimento defensivo, pois o fato se subsume perfeitamente na norma legal que descreve o fato gerador do imposto, qual seja, ocorrência de operação de circulação de mercadorias, nos exatos termos do artigo 1º, inciso I, da Lei 7.014/96:

“Art. 1º O Imposto sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), de que tratam o art. 155, inciso II, §§ 2º e 3º, da Constituição da República Federativa do Brasil e a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, tem como fatos geradores:

1 - a realização de operações relativas à circulação de mercadorias”.

Independente, assim, a denominação jurídica ou a classificação contábil da operação dada pela autuação, pois se encontra evidenciado nos autos, a partir dos fatos que foram objeto de prova, que se operou negócio jurídico relativo à circulação de mercadorias, com efetiva e comprovada mudança de titularidade do domínio.

Quanto a operação relativa à Nota Fiscal 692.530, cujo diferencial de alíquotas foi recolhido pela autuada, que não se creditou desse ICMS recolhido, e na hipótese de cobrança do imposto na venda, deveria ser abatido, a título de crédito, o valor referente ao diferencial de alíquota recolhido na entrada dos citados bens, esclareço não ser tal procedimento possível, neste momento, diante do fato de que deve ser processada de forma apartada junto ao órgão de seu domicílio.

Por pertinência, posso mencionar recente decisão deste CONSEF, que ao apreciar matéria de igual teor, decidiu da seguinte forma, conforme Acórdão CJF 0050-12/22-VD, julgado em 17/02/2022:

“Primeiro porque em nenhum momento ficou comprovado que os referidos botijões de gás permaneceram por um ano no estabelecimento do Autuado, já que os registros contábeis no livro Razão não fazem correlação com a data de aquisição.

Segundo porque ficou demonstrado que o Autuado efetua a comercialização dos seus botijões com habitualidade, e em volumes consideráveis, características inerentes à incidência do ICMS sobre operações de circulação de mercadorias.

Terceiro porque não há como correlacionar os botijões, bens fungíveis, que não possuem identificação individualizada, e que são trocados a cada venda do GLP neles envasados, ou seja, não há como assegurar que os botijões vendidos foram originalmente adquiridos pelo Autuado, por alguns dos seus revendedores, por alguns dos seus clientes ou até pelos concorrentes.

Quarto porque não há como conceituar os botijões como ativo imobilizado ou permanente, já que os mesmos não permanecem no estabelecimento do Autuado nem são locados ou fornecidos em comodato. Ao contrário, os botijões circulam do Autuado para os estabelecimentos revendedores de GLP e destas para os consumidores, os quais podem destruir na mesma revenda ou em outras vendas de outras distribuidoras.

Neste sentido, os botijões vendidos podem nunca ter sido adquiridos pelo Autuado, mas apenas recebidos como destroca nas vendas de GLP.

Ressalto que a indicação na Nota Fiscal do CFOP relativo à desincorporação de bem do ativo não garante que essa é realmente a operação que está sendo realizada.

Saliento que este CONSEF, em decisões similares, tem seguido esse entendimento, a exemplo do Acórdão CS nº 0196-21/02, cuja parte do Voto Vencedor foi colacionado à Decisão recorrida, e dos Acórdãos CJF nos 0172-11/02, 0433-11/02 e 0631-11/03.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário”.

No mesmo sentido, o Acórdão CJF 0049-12/22-VD, relativo à mesma matéria ora julgada.

Desta maneira, tendo em vista ajuste efetuado pelo autuante por ocasião de sua Informação Fiscal inicial, tenho a infração 01 como parcialmente procedente em R\$ 91.983,90, de acordo com a seguinte demonstração:

2015

Fevereiro R\$ 3.871,08

Abril R\$ 2.703,61

Maio R\$ 4.366,31

Julho R\$ 1.024,10

Agosto R\$ 4.129,16

Novembro R\$ 36.867,47

Dezembro R\$ 39.022,17

Quanto a infração 02, esclareço que a defesa não teceu maiores considerações acerca da mesma, quanto no aspecto jurídico, quer no aspecto fático, se limitando a apresentar comprovante de recolhimento de duas das Notas Fiscais, referentes ao mês de setembro de 2015, pago em fevereiro de 2016, o que levou o autuante a, em sede de Informação Fiscal, acatasse os mesmos, retificando o demonstrativo inicialmente elaborado, com o que concordo, deixando a infração de existir unicamente para aquele mês.

Restaram sem comprovação de recolhimento os documentos fiscais de número 13.465, 1.255, 1.338 e 14.286.

Logo, diante da falta de argumentos defensivos acerca de tais documentos fiscais arrolados, e frente a alteração processada, em atenção ao argumento defensivo e respectiva prova trazido aos autos, a infração se apresenta como parcialmente procedente em R\$ 937,97 da seguinte forma, extraída da demonstração do autuante de fl. 229 dos autos:

2015

Setembro R\$ 0,00

Outubro R\$ 221,81

Novembro R\$ 244,80

Dezembro R\$ 471,36

Finalmente, para a infração 03, esclareço que o registro dos documentos fiscais na escrituração fiscal da empresa se apresenta como obrigação acessória da mesma, 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, 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.

Ressalto que para caracterização da infração, não há de ser considerada a natureza da operação ou qualquer outro elemento, e sim, o fato de várias Notas Fiscais relativas a tais operações não estarem escrituradas na EFD do contribuinte, não tendo vindo aos autos prova de tal escrituração em relação a diversos documentos, como os acima mencionados, ainda que para outros as alegações defensivas possuíssem pertinência.

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 mais uma vez, 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, quanto aos valores mantidos na autuação.

Contrariamente ao entendimento defensivo, existe sim, a prova da falta de lançamento dos documentos fiscais relacionados, a se ver na EFD onde não constam tais registros, o que desmonta, também, o raciocínio de ter sido a acusação baseada em presunção, pois os fatos, documentos e elementos se encontram perfeitamente delineados e discriminados nos autos, razão pelo não acolhimento de tal argumento.

O deslinde da matéria necessitaria da imprescindível prova, o que veio, ainda que de forma parcial, aos autos, 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.

Observo que embora o autuante, em sede de Informação Fiscal tenha acolhido o argumento defensivo para as Notas Fiscais nominadas na impugnação pelo contribuinte, não atentou para o fato de que na documentação acostada à peça apresentada, constam diversos documentos, nos quais os fornecedores listados no demonstrativo elaborado pelo autuante informam que as operações não foram concretizadas, apresentando como motivos “erro na emissão da Nota Fiscal”, “operação não realizada”, documentos estes que se encontram às fls. 112 a 120.

Analisando as Notas Fiscais mencionadas nos documentos, verifico, por exemplo, que naquele de fl. 117, no qual a empresa Raimundo Nonato dos Santos, CNPJ 10.451.725/0001-50, lista diversas Notas Fiscais, constando a de número 1.027, emitida em 31/03/2015, destinada a autuada, a qual, apresenta autorização de uso com protocolo 422150004044096, na data da emissão, além de mais dois eventos: Ciência da Operação pelo Destinatário, em 08/04/2015, protocolo 891150222771905, e Confirmação da Operação pelo Destinatário na mesma data, através do protocolo 891150222773261, o que dispensa maiores comentários, desde quando quem cientifica a realização da operação e a confirma é unicamente o estabelecimento destinatário, o que torna a prova imprestável para atender ao reclame defensivo, e robustece a acusação fiscal.

A mesma situação ocorre com o documento de tal emitente, de número 1.177, datado de 13/06/2015, o qual tem como destinatária a autuada, e três eventos, a saber: a Autorização de Uso (protocolo 422150007389436), naquela data, Ciência da Operação pelo Destinatário, protocolo 891150431659789, e Confirmação da Operação pelo Destinatário, ambos em 29/06/2015, através do protocolo 891150431758724, o que apenas vem a reforçar a correteza da cobrança efetuada.

Também a Nota Fiscal 952, destes emitentes e destinatário, apresentam os mesmos eventos: Autorização (em 05/02/2015, protocolo 422150001580262), Ciência da Operação pelo Destinatário, protocolo 891150082650773, e Confirmação da Operação pelo Destinatário (protocolo 891150082655999), ambos realizados em 09/02/2015.

Consta na declaração de fl. 113, emitida por Joaquim Ferreira Cavalcanti, CNPJ 11.175.357/0001-27, a Nota Fiscal 302, emitida em 30/03/2015, correspondente a uma operação de remessa, destinada a autuada, sendo as mercadorias ali constantes botijões vazios de 13 Kg.

A justificativa para a não realização da operação, foi a de houve “erro na emissão da Nota Fiscal”. Entretanto, a consulta do referido documento no site da Nota Fiscal eletrônica, na Receita Federal (<http://www.nfe.fazenda.gov.br/portal/consultaResumo.aspx?tipoConteudo=d09fwabTnLk=>), consta como ocorrência apenas a autorização de uso do documento fiscal, com protocolo número 126150014775930, ou seja, o documento se encontra válido, não podendo servir como prova, vez

que, neste caso, deveria o declarante/emitente do mesmo comprovar por Nota Fiscal de entrada emitida, ou pela sua escrituração fiscal, o retorno da mercadoria em tela, e a não realização da operação.

Mesma é a situação da Nota Fiscal 275, de mesmo emissor, com o mesmo tipo de mercadoria e operação (remessa), com data de emissão de 03/01/2015, a qual, igualmente se encontra na condição de autorizada, com protocolo número 126150000199434, e pela mesma razão anterior, não pode servir como elemento de prova a favor da autuada.

De igual forma a Nota Fiscal 2.510, emitida em 24/11/2015, por M K Química do Brasil Ltda., CNPJ 92.315.332/0002-64, com destino a empresa autuada, com natureza da operação de “devolução de vasilhame ou sacaria”, operação inclusive não tributada, que se encontra com autorização de uso como único evento registrado para a mesma, com protocolo 129150104984954, na idêntica situação das anteriores.

Idêntica a situação da Nota Fiscal 2537, do mesmo emitente e destinatário, com operação também de “devolução de vasilhame ou sacaria”, emitida em 16/12/2015, também com a única ocorrência de autorizada, mediante protocolo 129150112237366, estas duas últimas se encontrando no documento de fl. 115 dos autos.

Consta à fl. 116, documento emitido sob o número 01, pela empresa Diego da Silva, estabelecido na cidade de Petrolina, com CNPJ 15.250.482/0001-05, em 03/06/2015, relativo a remessa de vasilhames para a autuada, igualmente autorizada, com protocolo 126150026152668, não constando no ambiente nacional da Nota Fiscal Eletrônica qualquer outro evento.

Nas fls. 120 e 121, constam declarações, emitidas por Nacional Gás Butano Distribuidora Ltda., CNPJ 06.980.064/0030-17, mencionando a não realização de operação, com o estabelecimento de Nacional Gás Butano Distribuidora Ltda., CNPJ 06.980.064/0025-50, e inscrição estadual 009.169.276, estabelecimento diverso do autuado, que possui o CNPJ 06.980.064/0035-21, além de que nenhuma das notas ali listadas integrou o levantamento fiscal efetuado.

Nas situações descritas, diante, inclusive do fato de vários dos emitentes se localizarem na cidade de Juazeiro ou arredores, como Petrolina, nada justifica o fato de tais documentos, constatado o erro quando de sua emissão, não terem sido cancelados dentro do prazo legal para tal, no próprio sistema da Nota Fiscal eletrônica.

Isso não significa dizer que as operações não se realizaram, apenas que a prova trazida se apresenta precária e incompleta, o que contribui para manter os valores indicados pelo autuante em sua Informação Fiscal, com os quais concordo.

Além disso, não há notícias nos autos da adoção de qualquer procedimento policial ou judicial adotado pela empresa autuada, que se diz vítima de tal golpe, no sentido de se preservar e proteger contra tal prática que alega ter ocorrido no caso presente.

Por outro lado, através da checagem das Notas Fiscais eletrônicas, se percebe serem muitas das operações relativas a retorno de vasilhames vazios (botijões), operações não tributadas, como a própria autuada consigna em sua defesa, o que faz soar estranho o argumento defensivo de desconhecer tais operações, diante do questionamento de qual seria o objetivo de tal prática, por empresas, desde quando os tributos devidos sobre o GLP já foram recolhidos em momento anterior ao da realização da venda do gás.

Estando todas com autorização de uso para sua emissão, o que pressupõe a regularidade da operação, caberia o ônus da prova ao contribuinte, a prova em contrário, o que não veio aos fólios, devendo ser mantidas, diante da possibilidade de aplicação do teor do artigo 143 do RPAF/99:

“Art. 143. A simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal”.

Lembro, ainda quanto a prática de confirmação de operações, procedimento não obrigatório para todos os contribuintes, mas que traz em seu bojo inúmeros benefícios em fazer a confirmação da operação em produtos não obrigatórios.

O primeiro deles é saber quais Notas Fiscais foram emitidas lhe tendo como destinatária, o que evita, dentre outras, a prática de operações fraudulentas, trazendo a vantagem de evitar a utilização incorreta da inscrição estadual por parte dos emitentes de Notas Fiscais, uma vez ser sabida a prática de empresas que realizam operações fraudulentas utilizando inscrições estaduais de terceiros, de forma deliberada, para escamotear os verdadeiros destinatários das mercadorias.

Tal procedimento traz ainda como vantagem, o fato de se obter o XML das Notas Fiscais, se forem ou não repassadas pelo emitente, ocasionando uma vantagem nos seus processos de escrituração e de entrada de produtos, garantindo o uso do crédito fiscal da operação, pois uma Nota Fiscal com operação reconhecida não pode ser desfeita pelo emitente da mesma.

No mesmo sentido, o procedimento formaliza, de maneira imediata junto aos fornecedores o recebimento da mercadoria, resguarda juridicamente o vínculo comercial, sem necessidade de assinar canhoto do DANFE.

Ainda que a confirmação não seja solicitada para todos os produtos, é importante que ela seja realizada. E, além disso, o manifesto eletrônico vem a ser efetiva ferramenta de proteção para o negócio, pois é um instrumento fiscal que possibilita que se receba uma Nota Fiscal para confirmar ou negar a participação de seu CNPJ na transação comercial.

Pelos expostos argumentos, a infração fica no valor de R\$ 25.287,24, na forma do seguinte demonstrativo:

2015

Janeiro	R\$ 5.199,62
Fevereiro	R\$ 2.024,54
Março	R\$ 3.836,49
Abril	R\$ 1.911,58
Maio	R\$ 2.921,49
Junho	R\$ 1.379,39
Julho	R\$ 1.964,70
Agosto	R\$ 1.662,09
Setembro	R\$ 864,63
Outubro	R\$ 1.017,17
Novembro	R\$ 1.616,64
Dezembro	R\$ 888,90

Em relação ao pedido para dispensa ou redução da multa por descumprimento de obrigação acessória, esclareço que o § 7º do artigo 42 da Lei 7.014/96 foi revogado pela Lei 14.183, de 12/12/19, publicada no DOE de 13/12/19, surtindo efeitos a partir de 13/12/19, ao passo que o § 8º do mesmo artigo já havia sido revogado pela Lei 12.605, de 14/12/12, DOE de 15 e 16/12/12, produzindo efeitos a partir de 15/12/12, o que concorre para a impossibilidade de acolhimento do pedido, por falta de previsão legal.

Quanto a solicitada aplicação do artigo 112 do CTN, esclareço que pela redação do mencionado dispositivo:

“Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação”. (Grifei).

Tal artigo somente se aplica, na hipótese de existência de dúvida quanto aos elementos capitulados nos incisos, o que no caso dos autos, inexistente, motivo para a negativa do pedido do contribuinte.

Desta forma, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, de acordo com a seguinte demonstração:

Infração 01 R\$ 91.983,90 PROCEDENTE EM PARTE

Infração 02 R\$ 937,97 PROCEDENTE EM PARTE

Infração 03 R\$ 25.287,24 PROCEDENTE EM PARTE

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 6ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **279757.0058/20-0**, lavrado contra **NACIONAL GÁS BUTANO DISTRIBUIDORA LTDA.**, devendo ser intimado o contribuinte a recolher o valor de **R\$ 118.209,11**, sendo R\$ 92.921,87 a título de ICMS, acrescido da multa de 60%, e multa por descumprimento de obrigação acessória no total de R\$ 25.287,24 previstas no artigo 42, incisos II, alíneas “a” e “e” e IX, da Lei 7.014/96, respectivamente, bem como os acréscimos legais.

Sala de Sessões virtual do CONSEF, 07 de fevereiro de 2023.

PAULO DANILO REIS LOPES - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

EDUARDO VELOSO DOS REIS - JULGADOR