

A. I. Nº - 233048.0005/20-8
AUTUADO - POPULAGE COMÉRCIO DE MATERIAIS DE CONSTRUÇÕES LTDA
AUTUANTE - KARIME MANSUR MACHADO
ORIGEM - DAT METRO - INFRAZ VAREJO
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 05/04/2023

6ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO JJF Nº. 0056-06/23-VD**

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. VALOR SUPERIOR AO DESTACADO NO DOCUMENTO FISCAL. Ajuste realizado pela autuante, em atenção ao pleito defensivo, resulta em redução do valor lançado. Infração parcialmente procedente. 2. FALTA DE RECOLHIMENTO. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS ESCRITURADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. A falta de elementos de prova no sentido das arguições defensivas, contribui para a sua manutenção. Não incidência da decadência. Infração mantida. 3. FALTA DE RECOLHIMENTO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. Diante de comprovação de recolhimento de parcelas do imposto cobrado, acolhidas pela autuante, a infração subsiste parcialmente. 4. RECOLHIMENTO A MENOR DO IMPOSTO DEVIDO À APLICAÇÃO DE ALÍQUOTA DIVERSA DA PREVISTA NA LEGISLAÇÃO NAS SAÍDAS DE MERCADORIAS. Incidência de decadência parcial. A falta de elementos de prova no sentido de elidir a parcela remanescente da infração mantém como subsistentes, implicando na procedência parcial da mesma. 5. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. OPERAÇÃO TRIBUTADA COM REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO. FALTA DE PREVISÃO LEGAL. 6. ALÍQUOTA. ERRO NA SUA APLICAÇÃO. SAÍDAS DE MERCADORIAS REGULARMENTE ESCRITURADAS. SAÍDAS POR ECF. Retiradas das infrações as mercadorias comprovadamente sujeitas à redução de base de cálculo previstas em Convênio, o que torna as infrações 06 e 07 parcialmente subsistentes. 7. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. RECOLHIMENTO A MENOR. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA POR ANTECIPAÇÃO. Comprovada que diversas operações autuadas tiveram o imposto devidamente recolhido por GNRE pelo vendedor, ou por DAE pelo autuado, a infração é parcialmente subsistente. 8. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. POR ANTECIPAÇÃO. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. FALTA DE RECOLHIMENTO. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. MULTA SOBRE O IMPOSTO QUE DEVERIA TER SIDO PAGO POR ANTECIPAÇÃO NA ENTRADA DAS MERCADORIAS, MAS CUIAS SAÍDAS POSTERIORES FORAM TRIBUTADAS NORMALMENTE. Não foram trazidos aos autos argumentos quanto ao mérito, ou provas em sentido contrário ao da acusação formulada, razão para a sua manutenção. 9. FALTA DE RECOLHIMENTO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE POR SUBSTITUIÇÃO.

Comprovado ter recaído a autuação sobre operações de devolução de mercadorias adquiridas com o ICMS retido por substituição tributária, a infração é improcedente. 10. DOCUMENTOS FISCAIS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIAS, BENS 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. Redução do débito efetuado diante da não comprovação de operações não realizadas. Infração parcialmente subsistente. Indeferido o pedido de diligência/perícia. Reconhecimento de decadência parcial para as infrações 01, 04, 05, 06 e 07. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 16 de setembro de 2020 e refere-se à cobrança de crédito tributário no valor de R\$ 214.512,80, além de multas de 60% e 100%, e por descumprimento de obrigação acessória, pela constatação das seguintes infrações:

Infração 01. **01.02.41.** Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque de imposto a maior nos documentos fiscais, ocorrência lançada em março a dezembro de 2015, janeiro a dezembro de 2016, totalizando R\$ 7.665,84, bem como multa de 60%.

Infração 02. **02.01.03.** Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, nos meses de janeiro a dezembro de 2015 e janeiro a dezembro de 2016. Totaliza a infração R\$ 35.706,16, sugerida multa de 60%.

Infração 03. **02.14.04.** Deixou, o adquirente, de recolher o ICMS devido por Responsabilidade Solidária, nas entradas decorrentes de operações ou prestações interestaduais, junto a contribuinte substituto, por força de Convênio ou Protocolo, nas hipóteses regulamentares, sendo apurado imposto de R\$ 87.648,91, multa de 60%, nos meses de janeiro a dezembro de 2015 e janeiro a dezembro de 2016.

Infração 04. **03.02.02.** Recolheu a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de junho, julho e dezembro de 2015, março a setembro, novembro e dezembro de 2016, no valor de R\$ 942,19, multa de 60%.

Infração 05. **03.02.05.** Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias devidamente escrituradas (notas fiscais), nos meses de janeiro a dezembro de 2015 e janeiro a dezembro de 2016. Imposição resultante: R\$ 24.198,54. Multa de 60%.

Infração 06. **03.02.06.** Recolheu a menor o ICMS em razão da utilização indevida de benefício da redução de base de cálculo, no período de janeiro a dezembro de 2015, importando a exação em R\$ 7.653,02. Multa de 60%. Operações com ECF.

Infração 07. **07.01.02.** Efetuou o recolhimento a menor do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e/ou do exterior, sendo lançado imposto igual a R\$ 40.127,14, multa de 60%, para os meses de maio, setembro e novembro de 2015, janeiro, março, junho e setembro de 2016.

Infração 08. **07.15.05.** Multa percentual sobre a parcela do imposto (ICMS) que deixou de ser paga por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas para fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, resultando em lançamento de R\$ 4.179,33, e multa de 60%, em março e junho de 2015 e julho de 2016.

Infração 09. **08.35.01.** Deixou de proceder o recolhimento do ICMS retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados na Bahia, nos meses de janeiro a março, maio, junho, setembro e dezembro de 2015, abril, maio, novembro e dezembro de 2016, no total de R\$ 2.147,90, multa de 100%.

Infração 10. **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, resultando em lançamento de R\$ 4.243,77, para janeiro, março, maio a novembro de 2015, janeiro, abril a novembro de 2016.

A autuada, por seus advogados devidamente constituídos nos termos do instrumento de fl. 281, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 258 a 276, onde argumenta após sintetizar os fatos, ter sido notificada, em 17/09/2020, da lavratura do Auto de Infração.

Aduz que as infrações alegadas se reportam a fatos geradores ocorridos nos exercícios de 2015 a 2016, consoante os termos do próprio Auto de Infração, referindo-se a falta de recolhimento de ICMS próprio; Nota Fiscal sem registro de entrada; registro de débito fiscal a menor; registro indevido de creditamento fiscal; falta de recolhimento de ICMS por solidariedade; não recolhimento de antecipação parcial do ICMS; escrituração a menor de ICMS por substituição tributária.

Garante que ao contrário do que acusa a autuante, as infrações imputadas não foram praticadas, conforme se demonstra por meio das razões abaixo relacionadas, que ensejam o julgamento pela insubsistência do Auto de Infração lavrado.

Em primeiro plano, depreende que da análise dos termos do Auto de Infração, há decadência parcial dos créditos tributários lançados supletivamente de ofício no caso em tela, considerando que em cada período mensal de apuração fiscal do ICMS sempre houve por parte do contribuinte algum recolhimento do imposto (ainda que não o total entendido pelo Fisco), submetido à homologação pelo Estado, se aplicando na contagem decadencial a norma excepcional do § 4º do artigo 150 do CTN.

Diz ser essa a posição pacífica do STJ acerca do termo inicial decadencial para o caso de tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que, no período de apuração fiscal (mês, no caso do ICMS), o contribuinte tenha oferecido objeto (ainda que não o integral devido) à apreciação homologatória do Fisco, colacionando como precedente, decisão contida no REsp 1798274/MG, Relator Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 08/09/2020, DJe 14/10/2020.

Assim sendo, considerando ter sido notificada do lançamento em 17/09/2020, conforme consta dos próprios termos dos autos, foram alcançados pela decadência tributária todos os créditos com fatos geradores mensais (períodos de apuração) anteriores a setembro de 2015 que constem de cada uma das infrações apontadas no presente Auto.

Ou seja, os créditos de ICMS relacionados nas respectivas infrações, referentes aos meses de janeiro a agosto de 2015, restam fulminados pela decadência tributária, restando decaídos os seguintes créditos mensais de ICMS, das seguintes infrações:

Infração 01: março, abril, maio, junho, julho e agosto de 2015;

Infração 02: janeiro, fevereiro, março, abril, maio, junho, julho e agosto de 2015;

Infração 04: junho e julho de 2015;

Infração 05: janeiro, fevereiro, março, abril, maio, junho, julho e agosto de 2015;

Infração 06: janeiro, fevereiro, março, abril, maio, junho, julho e agosto de 2015;

Infração 07: maio de 2015;

Infração 08: março, junho e julho de 2015;

Infração 09: janeiro, fevereiro, março, maio, junho de 2015;

Infração 10: janeiro, março, maio, junho, julho de 2015.

Diante do quanto demonstrado, antes mesmo de adentrar no mérito estrito de cada infração, argui a decadência parcial enquanto preliminar de mérito que, nos moldes supra declinados, extingue parte de cada infração tributária relacionada, o que ora requer seja declarado.

Para a infração 01, argumenta ter a autuante acusado que teria utilizado indevidamente crédito fiscal de ICMS no período de março de 2015 a dezembro de 2016, em decorrência de eventual destaque a maior do imposto nas Notas Fiscais emitidas no período aludido.

Fala não proceder tal alegação, que não resiste a uma simples e objetiva verificação do documentário fiscal, como a seguir ora se demonstra.

Analizando por amostragem de Nota Fiscal de cada mês referido, verifica que não há qualquer destaque a maior por operação de Nota Fiscal, especialmente porque se trataram de devoluções de mercadorias cujo ICMS anteriormente havia sido destacado.

Por essa razão, cabia sim à contribuinte se creditar para zerar a tributação na operação não concluída, como lhe é de direito, não incorrendo, desse modo, em qualquer ilegalidade, sustenta.

Faz referência às seguintes Notas Fiscais que comprovam o quanto dito:

Nota Fiscal 6.274: março/2015;

Nota Fiscal 405.190: abril/2015;

Nota Fiscal 22.835, combinada com a Nota Fiscal 35.793: maio/2015; nessa operação, resta demonstrado o direito do contribuinte ao creditamento fiscal do ICMS na adquiriu mercadoria (Nota Fiscal 35.793), na medida em que houve a devolução do produto pelo cliente e subsequente remessa ao fornecedor (vide Nota Fiscal 22.835), o que desconfigura a circulação econômica tributável, tendo devidamente registrado o crédito fiscal em sua contabilidade por meio do CFOP 1202;

Nota Fiscal 90.854: junho/2015 - aquisição de mercadoria tributada na origem;

Nota Fiscal 133.965: julho/2015 - aquisição de mercadoria tributada na origem;

Nota Fiscal 98.802: agosto/2015 - aquisição de mercadoria tributada na origem;

Nota Fiscal 1.400.885: setembro/2015 - aquisição de mercadoria tributada na origem;

Nota Fiscal 24.529, combinada com a Nota Fiscal 47541: outubro/2015 - nessa operação, resta demonstrado o direito do contribuinte ao creditamento fiscal do ICMS na adquiriu mercadoria (Nota Fiscal 47.541), na medida em que houve a devolução do produto pelo cliente e subsequente remessa ao fornecedor (vide Nota Fiscal 24.529), o que desconfigura a circulação econômica tributável, tendo sido devidamente registrado o crédito fiscal em sua contabilidade por meio do CFOP 1202;

Nota Fiscal 111.264: novembro/2015 – aquisição de mercadoria tributada na origem;

Nota Fiscal 106.931: dezembro/2015 – aquisição de mercadoria tributada na origem;

Nota Fiscal 208.827: janeiro/2016 – aquisição de mercadoria tributada na origem;

Nota Fiscal 1.512.581: fevereiro/2016 - aquisição de mercadoria tributada na origem;

Nota Fiscal 213.883: março/2016 - aquisição de mercadoria tributada na origem;
Nota Fiscal 529.658: abril/2016 - aquisição de mercadoria tributada na origem;
Nota Fiscal 1.594.401: maio/2016 - aquisição de mercadoria tributada na origem;
Nota Fiscal 128.919: junho/2016 - aquisição de mercadoria tributada na origem;
Nota Fiscal 130.639: julho/2016 - aquisição de mercadoria tributada na origem;
Nota Fiscal 87: agosto/2016 - aquisição de mercadoria tributada na origem;
Nota Fiscal 233.117: setembro/2016 - aquisição de mercadoria tributada na origem;
Nota Fiscal 28.043, combinada com a Nota Fiscal 708.858: outubro/2016 - nessa operação, resta demonstrado o seu direito ao creditamento fiscal do ICMS que adquiriu mercadoria (Nota Fiscal 708.858), na medida em que houve a devolução do produto pelo cliente e subsequente remessa ao fornecedor (vide Nota Fiscal 28.043), o que desconfigura a circulação econômica tributável, tendo registrado o crédito fiscal em sua contabilidade por meio do CFOP 1202;
Nota Fiscal 1770435: novembro/2016 – aquisição de mercadoria tributada na origem;
Nota Fiscal 28798, combinada com a Nota Fiscal 708.858: dezembro/2016 - nessa operação, tem como demonstrado o direito ao creditamento fiscal do ICMS na adquiriu mercadoria (Nota Fiscal 708.858), na medida em que houve a devolução do produto pelo cliente e subsequente remessa ao fornecedor (vide Nota Fiscal 28.798), o que desconfigura a circulação econômica tributável, tendo registrado o crédito fiscal em sua contabilidade por meio do CFOP 1202.

Revela que a autuação decorre de erro grosseiro, má fiscalização e precipitada e superficial análise do documentário fiscal do contribuinte, ensejando uma autuação absolutamente desnuda de fundamento fático e jurídico, movimentando desnecessariamente este Colegiado e gerando custos de defesa ao contribuinte que poderiam ter sido evitados, por meio de uma atuação fiscal mais adequada.

Quanto à infração 02, aponta mais uma vez se revelar absolutamente descabida a imputação, demonstrando o flagrante equívoco na análise do documentário fiscal da autuada.

Da análise por amostragem de Nota Fiscal de cada mês referido acima, constata que não há qualquer falta de recolhimento do ICMS. Em verdade, todas as Notas Fiscais objeto dessa infração se referem a vendas presenciais, retiradas no próprio estabelecimento pelos consumidores finais para uso dentro do Estado da Bahia (conforme provam as assinaturas nas próprias Notas Fiscais de representantes de empresas que foram à sua loja, não obstante seus estabelecimentos estivessem situados fora da Bahia), desse modo não se caracterizando como vendas para fora do estado da Bahia (posto que os produtos foram consumidos aqui), situação essa que seria a aludida pela Fiscalização, para fins de exação, posto que o ICMS já havia sido recolhido para a Bahia pelo substituto tributário antecipadamente.

Considera que, de fato, a realidade fática da relação jurídica tributária em questão se mostra conforme o documentário fiscal, sobre o qual a autuante deixou de se debruçar com a devida atenção e nesse ponto cabe a referência às seguintes Notas Fiscais que comprovam o quanto dito:

Nota Fiscal 21.639: janeiro/2015 - venda presencial, cujo ICMS ora cobrado, já foi pago anteriormente por força de substituição tributária, tendo o produto sido utilizado dentro dos limites territoriais da Bahia, ainda que seu adquirente tenha seu estabelecimento sede situado fora do estado;

Nota Fiscal 21.886: fevereiro/2015 - idem acima;

Nota Fiscal 22.117: março/2015 - aquisição de mercadoria da Sansuy cujo ICMS se encontrava sob diferimento;

Nota Fiscal 22.489: abril/2015 - aquisição de tintas dentro do estado da Bahia, cujo ICMS já havia sido recolhido antecipadamente por substituição tributária;

Nota Fiscal 22.719: maio/2015 - venda presencial, cujo ICMS ora cobrado, já foi pago anteriormente por força de substituição tributária, tendo o produto sido utilizado dentro dos

limites territoriais da Bahia, ainda que seu adquirente tenha seu estabelecimento sede situado fora do estado;

Nota Fiscal 22.964: junho/2015 - venda presencial, em substituição ao cupom fiscal, com ICMS já pago;

Nota Fiscal 23.298: julho/2015 - venda dentro do estado da Bahia de produtos sujeitos a recolhimento antecipado do ICMS, por força de substituição tributária;

Nota Fiscal 236.443: agosto/2015 - aquisição de mercadoria da Sansuy cujo ICMS se encontrava sob diferimento;

Nota Fiscal 23.947: setembro/2015 - venda presencial, com Nota Fiscal emitida em substituição ao cupom fiscal, com ICMS já pago;

Nota Fiscal 24.249: outubro/2015 - venda presencial de mercadoria cujo ICMS já havia sido recolhido antecipadamente, por força de substituição tributária;

Nota Fiscal 24.570: novembro/2015 - venda presencial, com Nota Fiscal emitida em substituição ao cupom fiscal, com ICMS já pago;

Nota Fiscal 24.875: dezembro/2015 - venda presencial de mercadoria cujo ICMS já havia sido recolhido antecipadamente, por força de substituição tributária;

Nota Fiscal 24.910: dezembro/2015 - venda presencial com emissão de Nota Fiscal em substituição ao cupom fiscal, com o devido destaque correto da exação, inclusive, tendo o cliente pago no caixa com cartão de crédito e assinado a nota, para o devido registro contábil.

Nota Fiscal 25.208: janeiro/2016 - venda presencial de mercadoria cujo ICMS já havia sido recolhido antecipadamente, por força de substituição tributária;

Nota Fiscal 25.477: fevereiro/2016 - idem acima;

Nota Fiscal 25.965: março/2016 - Nota Fiscal de perda (CFOP 5927) de produto cujo ICMS havia sido recolhido por substituição tributária;

Nota Fiscal 529.658: abril/2016 - venda presencial a cliente cujo estabelecimento é fora da Bahia, cujo ICMS referente à mercadoria já havia sido recolhido antecipadamente, por força de substituição tributária

Nota Fiscal 26.420: maio/2016 - idem acima;

Nota Fiscal 26.680: junho/2016 - idem acima;

Nota Fiscal 26.854: julho/2016 - idem acima;

Nota Fiscal 27.131: agosto/2016 - idem acima;

Nota Fiscal 27.361: setembro/2016 - idem acima;

Nota Fiscal 27.777: outubro/2016 - idem acima;

Nota Fiscal 28.238: novembro/2016 - venda presencial de mercadoria cujo ICMS já havia sido recolhido antecipadamente, por força de substituição tributária

Nota Fiscal 28.787: dezembro/2016 - idem acima.

Defende que também a infração 02 deve ter a sua insubstância reconhecida por este Colegiado Julgador, anulando-se o Auto de Infração quanto a esse ponto.

Em relação à infração 03, destaca que nesse ponto se revela mais uma grave falha na conclusão fiscalizatória da autuante, decorrente de uma análise precipitada do documentário fiscal, conforme resta demonstrado na forma que se segue: nega qualquer falta de recolhimento do ICMS enquanto substituto tributário, inclusive, porque as Notas Fiscais de entrada (aquisição dos fabricantes) já eram recebidas com os respectivos DAE com o ICMS substituição devidamente recolhido.

Menciona que as seguintes Notas Fiscais comprovam o quanto dito, as quais se encontram acompanhadas dos respectivos comprovantes de recolhimento do imposto (DAE):

Nota Fiscal 7220: janeiro/2015;

Nota Fiscal 6958: fevereiro/2015;

Nota Fiscal 322951: março/2015;

Nota Fiscal 7497: abril/2015;

Nota Fiscal 10796: maio/2015;

Nota Fiscal 82976: junho/2015;
Nota Fiscal 2111: julho/2015;
Nota Fiscal 184033: agosto/2015;
Nota Fiscal 241696: setembro/2015;
Nota Fiscal 23261: outubro/2015;
Nota Fiscal 183509: novembro/2015;
Nota Fiscal 104229: dezembro/2015;
Nota Fiscal 6968: janeiro/2016;
Nota Fiscal 68597: fevereiro/2016;
Nota Fiscal 42669: março/2016;
Nota Fiscal 37724: abril/2016;
Nota Fiscal 72974: maio/2016;
Nota Fiscal 121669: junho/2016;
Nota Fiscal 12992: julho/2016;
Nota Fiscal 276552: agosto/2016;
Nota Fiscal 16920: setembro/2016;
Nota Fiscal 48372: outubro/2016;
Nota Fiscal 287939: novembro/2016;
Nota Fiscal 53526: dezembro/2016;

Assim, também deve ser anulado o Auto de Infração quanto à infração 03 indicada.

Relativamente à infração 04, reitera se tratar de mais um dos equívocos da autuação, conforme se depreende do documentário a seguir indicado:

Nota Fiscal 23.055: junho/2015 – Nota Fiscal de simples remessa/saída (CFOP 6949) que faz referência à Nota Fiscal de entrada do fornecedor (Nota Fiscal 294.045), na qual foi destacado o mesmo valor de ICMS recolhido na origem, zerando a incidência tributária, como lhe é de direito, haja vista não ter se confirmado a circulação econômica enquanto fato gerador do imposto;

Nota Fiscal 2.363: julho/2015 – Nota Fiscal de simples remessa de troca que faz referência à Nota Fiscal de entrada do fornecedor (Nota Fiscal 660.838), na qual foi destacado o mesmo valor de ICMS recolhido na origem, zerando a incidência tributária, como lhe é de direito, haja vista não ter se confirmado a circulação econômica enquanto fato gerador do imposto;

Nota Fiscal 25841: março/2016 – nesse período de apuração fiscal ocorreu a mudança de alíquota de 17% para 18%, tendo sido retificado na DMA relativa a esse mês. Assim na Declaração Mensal de Ajuste do ICMS foi lançado no campo de diferencial de alíquota a aludida diferença do imposto;

Nota Fiscal 26006: abril/2016 – idem acima;
Nota Fiscal 26413: maio/2016 – idem acima;
Nota Fiscal 26689: junho/2016 – idem acima;
Nota Fiscal 26759: julho/2016 – idem acima;
Nota Fiscal 27158: agosto/2016 – idem acima (vide DMA 11/2016);
Nota Fiscal 27333: setembro/2016 – idem acima (vide DMA 11/2016);
Nota Fiscal 29093: novembro/2016 – idem acima (vide DMA 11/2016).

Como consequência, pontua dever ser anulado o lançamento tributário em foco, também quanto à infração apontada.

Quanto às infrações 05 e 06, também nesse ponto há flagrante erro de fiscalização que merece ser debelado, uma vez que opera em seu favor o Convênio ICMS 100/2012, em que dos termos da Cláusula 1^a, Cláusula 2^a, I, e Cláusula 3^a do Convênio aludido, não se extrai a interpretação restritiva de direitos adotada, no sentido de que apenas empresas extratoras de pedras britadas e gravilhões poderiam se valer do permissivo legal de redução de alíquota do ICMS.

Ressalta que a norma tributária referida não restringe o sujeito de direito (o contribuinte do ICMS) que pode se valer do redutor em foco. Ou seja, não há, dos estritos termos do comando normativo, qualquer margem interpretativa para que o operador do direito (Agente Fiscal) entenda que a impugnante não está contida no rol de sujeitos passivos que podem ser valer do redutor da exação tributário em questão.

Assim sendo, sob o prisma das regras de hermenêutica jurídica, a interpretação simples, lógica e objetiva da norma aludida permite que a contribuinte Impugnante, que não exerce a atividade específica de pedreira, também aplique o benefício fiscal de redução de alíquota na saída de mercadorias de origem mineral (gravilhão e britas), arremata.

Desta forma, a Fiscalização, no caso em tela, incorreu em erro de aplicação da norma tributária, restringindo direitos onde a lei não lhe autorizava, motivo esse da nulidade do Auto, quanto a essa imputação infracional, finaliza, acrescentando que também se revela eivado de ilegalidade o Auto de Infração no tocante às Notas Fiscais de materiais agrícolas que a autuante também entendeu, erroneamente, que não caberia se valer de redutor legal.

Consigna ser legítima a sua conduta fiscal de se valer de redutor de sua exação do ICMS quanto a materiais agrícolas está devidamente respaldada nos termos do Convênio ICMS 52/91, o qual permite que o contribuinte aplique a redução de alíquota na saída de mercadorias para uso agrícola, inclusive, o referido Convênio, constou das Notas Fiscais do período fiscalizado relativas aos materiais de uso agrícola questionados, como se segue:

Notas Fiscais 283.808; 308.649; 299.675; 1.182.281; .5255; 10.474; 838.052; 1.257.401.

Justifica ser esta a razão pela qual deve ser anulado o Auto também com relação à infração 05, pelos motivos acima declinados.

Na sexta infração imputada assevera residir grave erro de apuração por parte da fiscalização tributária no caso em tela, conforme resta demonstrado pelo seu documentário, nos moldes, e, mais uma vez resta comprovado que também a infração merece ser afastada, anulando-se o Auto também nesse ponto.

Avaliando a infração 07, indica não ter a autuante identificado que, conforme a própria norma estadual que autoriza, recolhe o ICMS de até quinze Notas Fiscais por meio de um único DAE/mês (Código da Receita 1145, com vencimento no dia 25 de cada mês).

Desse modo, muito ao contrário do que aduz erroneamente alega, todas as Notas Fiscais do período de fiscalização indicado, acompanhadas dos seus respectivos DAE, mencionando explicitamente as seguintes Notas Fiscais que comprovam o quanto dito:

Nota Fiscal 256: maio/2015;

Nota Fiscal 57.231: setembro/2015;

Nota Fiscal 190.350: dezembro/2015;

Nota Fiscal 148.651: janeiro/2016;

Nota Fiscal 102.420: março/2016;

Nota Fiscal 81977: junho/2016;

Nota Fiscal 156627: setembro/2016, cabendo, então, também a anulação do lançamento tributário quanto à infração referida.

Considera a infração 08 como decorrência da imputação da infração 07 supra referida, de modo que, uma vez reconhecida a insubsistência daquela, também cabe a anulação desta enquanto ocorrência acessória (multa de infração) a ela vinculada.

Aponta que as multas aplicadas se referem às seguintes operações:

Nota Fiscal 561.979: março/2015;

Nota Fiscal 29.739: junho/2015;

Nota Fiscal 4.826: julho/2016;

Em relação à infração 09, garante não proceder a alegação da Fiscalização, haja vista que o seu documentário fisco-contábil deixa patente que os recolhimentos foram efetiva e oportunamente realizados, vez ter a autuante deixado de perceber que aqui se tratava de devoluções de mercadorias com avarias aos fornecedores, de acordo com a Nota Fiscal de origem, constando o destaque da informação de que se tratava de documento de uso fiscal apenas para o transporte (CFOP 5411 – código de mera devolução), não configurando assim a circulação econômica de mercadorias e por isso não existindo fato gerador.

Nesse ponto cabe a referências às seguintes Notas Fiscais que comprovam o quanto dito:

Nota Fiscal 21.706: janeiro/2015 – Nota Fiscal de origem 82.990;
Nota Fiscal 21.885: fevereiro/2015 – Nota Fiscal de origem 382.531;
Nota Fiscal 22.315: março/2015 – Nota Fiscal de origem 168.819;
Nota Fiscal 22.725: maio/2015 – Nota Fiscal de origem 110.293;
Nota Fiscal 23.266: junho/2015 – Notas Fiscais de origem 132.102 e 180.010;
Nota Fiscal 23.941: setembro/2015 – Notas Fiscais de origem 108.472 e 109.754;
Nota Fiscal 25.040: dezembro/2015 – Nota Fiscal de origem 122565;
Nota Fiscal 26.013: abril/2016 – Notas Fiscais de origem 182.776 e 212.190;
Nota Fiscal 26.237: maio/2016 – Nota Fiscal de origem 115.854;
Nota Fiscal 28.639: novembro/2016 – Nota Fiscal de origem 604.852;
Nota Fiscal 29.004: dezembro/2016 – Nota Fiscal de origem 136.452.

Assim sendo, também nesse ponto deve ser anulado o Auto de Infração discutido, frisa.

Por fim, para a infração 10, pede *vênia* para garantir que dita alegação não condiz com a realidade dos fatos que emanam do próprio documentário fiscal que deveria ter sido detidamente examinado pela Fiscalização. De fato, conforme os documentos anexos e a seguir relacionados, todos os ingressos em estoque foram devidamente registrados.

Alega ter deixado de se verificar que as notais fiscais se encontram devidamente registradas no Livro de Entrada, um Boletim de Ocorrência (indicando Notas Fiscais que não foram recebidas) e ainda as Notas Fiscais da empresa Marchall (dando entrada pelo próprio fabricante e anulando a venda), não existindo, desta forma, a alegada falta de lançamento de Notas Fiscais de entrada, conforme se segue:

Livro de Entrada 01/2016: página 01, lançadas as Notas Fiscais 1.238.092, 1.238.091, 1.238.087, 1.238.088, 123.089, 28.483, 913.128, 913.130, 913.129, 308.011 e 19.271;

Livro de Entrada 01/2017: página 01, lançadas as Notas Fiscais 169.949, 169.950, 2.123.201, 163.434, 167.337, 48.570, 5.280, 57.175;

Boletim de Ocorrência referente às Notas Fiscais 5.022 e 2.146, cujas mercadorias não lhe foram entregues, tendo sido ainda objeto de liminar judicial que declinou a verossimilhança do quanto demonstrado;

Anulações de vendas pelo próprio fornecedor: Notas Fiscais 178.112, 21.706 e 28.544.

Destaca que a autuante, nesse ponto, também deixou de levar em consideração que algumas das Notas Fiscais contidas no período fiscalizado estavam lançadas no mês subsequente e que parte das Notas Fiscais em foco de análise nesse ponto, os fornecedores faturaram e em seguida, como tais produtos não saíram para o seu estabelecimento, foram lançadas como “Entrada por Devolução” pelos próprios fornecedores, anulando assim a operação de circulação.

Diante disso, firma caber também a anulação da infração 10 descrita no Auto de lançamento tributário sob foco.

Diante das razões de impugnação do Auto de Infração declinadas supra, oportuna e formalmente requer a realização de prova pericial contábil, mediante a designação de auditor estranho ao feito para funcionar como expert, apresentando quesitação.

Por tudo quanto exposto, requer seja reconhecida a decadência parcial do Auto de Infração, e que se julgue o mesmo totalmente improcedente, extinguindo as infrações apontadas e seus correspondentes créditos tributários, ante as razões de mérito esposadas.

Requer, ainda, a produção de todos os meios de prova admitidos pelo Direito, em especial a produção de prova documental, pericial contábil, a ser realizada por auditor estranho ao feito, nos moldes como especificamente requerido anteriormente.

Ao fim, requer que todas as intimações de atos do processo administrativo fiscal sejam feitas por via postal para os advogados subscritores, no endereço profissional constante do rodapé.

Junta mídia à fl. 290, a qual conteria os elementos necessários para a comprovação dos argumentos postos, e da documentação mencionada na peça de impugnação.

Informação Fiscal prestada pela autuante às fls. 292 e 293, sustenta se contar como prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador, com fundamento no artigo 150, § 4º, do CTN, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido mas efetua o pagamento do valor inferior àquele que corresponderia às operações declaradas, excetuando-se, mesmo neste caso, as hipóteses de dolo, fraude ou simulação que, neste caso, ficariam sujeitas ao artigo 173, inciso 1 do CTN.

Assim será, por exemplo, quando o valor recolhido for tão insignificante em relação às operações declaradas que poderá ser caracterizado como simulação. Outro exemplo se apresenta quando se verifica o pagamento a menor por força da utilização de créditos fiscais comprovadamente ilegítimos, caracterizando dolo, fraude ou simulação.

Fala se contar como prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado: quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido mas não efetua o respectivo pagamento; quando o contribuinte não declara o fato jurídico tributário, isto é, omite a realização da operação ou prestação tributável; quando 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 devidamente declarado, configurando dolo, fraude ou simulação.

Relativamente às dez infrações deste Auto, entende não há que se falar em decadência, tendo em vista que não se referem à sua hipótese, que não foram apuradas e declaradas pelo contribuinte ou pagas em montante inferior ao devido.

No mérito, para a infração 01, aponta terem sido retirados do cálculo os valores relativos às Notas Fiscais constantes das planilhas às folhas 294 a 314 deste, restando R\$ 3.929,20 como valor de ICMS devido.

Para a infração 02, a mantém integralmente.

Na infração 03, conforme planilha à fl. 315, foram abatidos R\$ 63.487,94, restando o valor de R\$ 24.160,87 como ICMS devido.

As infrações 04, 05, 06, 07, 08, 09 e 10 ficam integralmente mantidas por não conter na defesa do contribuinte elementos de convencimento para a modificação ou supressão das mesmas.

Apresentou demonstrativos e documentos às fls. 294 a 316.

Tendo sido os fólios encaminhados para julgamento em 04/03/2022, sem que a autuada tomasse conhecimento da Informação Fiscal, dos novos demonstrativos e dos documentos acostados pela autuante (fl. 317), em 28/04/2022 o processo foi convertido em diligência para se cientificar a autuada da Informação Fiscal prestada e dos novos demonstrativos elaborados pela autuante (fls. 216 a 233), com concessão de prazo de dez dias para manifestação (fl. 319).

Intimada por via postal (fls. 322 e 323), a empresa autuada retorna ao feito, se manifestando (fls. 326 a 330), refutando as alegações de inocorrência da decadência aventada, isso justamente porque o período fiscal de apuração do ICMS é mensal e o contribuinte realizou recolhimento do imposto nos meses do período fiscalizado, ainda que, aos olhos do Fisco, tenham sido parciais diante do que entendeu devido e discordou, mediante a lavratura do Auto de Infração/lançamento em foco.

Defende que a incidência da norma do “§ único do artigo 150 do CTN” é aferida com relação ao período mensal de apuração do tributo, conforme o calendário fiscal do ente, sendo que, em se tratando de imposto sujeito a lançamento por homologação, como é o caso do ICMS, resta patente ter oferecido pagamento de valores ao Estado para fins de homologação ou não, de modo que houve pagamento, ainda que parcial.

Reconhece que de fato, o tributo lançado pelo Auto de Infração é a diferença que o Estado entendeu que deixou de ser paga nos períodos de apuração mensal do ICMS indicados, o que, por lógica, significa que em tais períodos supostamente houve, por parte do contribuinte, pagamentos parciais relativos às suas obrigações tributários.

Tanto isso é verdade que os créditos tributários mensais, objeto do lançamento supletivo de ofício (Auto de Infração), são de valores menores que o apurado em cada mês (justamente as diferenças não recolhidas alegadas como devidas), o que indica que houve pagamento submetido à análise homologatória do ente tributante, indica.

Desta forma, a norma decadencial do artigo 173, I, do CTN que somente se aplica às hipótese de inexistência de pagamento, de inadimplência total da obrigação tributária, não pode ser evocada no caso dos autos, posto que não houve essa conduta omissiva do contribuinte, diga-se, a não deixou de recolher ICMS nos meses do período fiscalizado, mas sim apenas recolheu a menor aos olhos do Fisco (do que ora discorda), ensejando a homologação parcial de tais períodos de apuração fiscal e lançamento tão somente das diferenças mensais devidas que a Administração Tributária entende ainda devidas, sustenta.

Confirma ter de operado no caso sob lume a decadência tributária, nos moldes como apontada na peça impugnatória do Auto de Infração, haja vista se tratar o ICMS de tributo sujeito a lançamento por homologação, o que atrai a norma de contagem do “parágrafo único do artigo 150, do CTN”.

No mérito, aduz ser a manifestação da autuante, em verdade e com todas as *vénias*, a materialização de uma verdadeira confissão de erro de sua fiscalização. No tocante à Infração 01, ela própria reconhece, diante dos elementos probatórios trazidos, uma redução de R\$ 67.290,06 para meros R\$ 3.929,20, ou seja, um erro de sua apuração na ordem de 94% do valor original da autuação.

Por decorrência do reconhecimento praticamente integral do erro na imputação da infração 01, a infração 02 também deve acompanhar o mesmo destino, diante de seu caráter acessório quanto imposição de multa, conclui.

Desta forma, consigna descaber a condenação na multa aludida na infração 02, quando o próprio autuante reconhece a procedência quase total da impugnação ao lançamento,

circunstância que indica que não houve a condução lesiva infracional por parte do contribuinte que mereceria a reprimenda consubstanciada na pena pecuniária em questão.

Assim, impor ao contribuinte uma multa infracional sem causa de origem – haja vista que sequer resta, diante da confissão do próprio Autuante, uma conduta comissiva a ser punida – configuraria flagrante confisco, absolutamente vedado pela Constituição da República.

Ademais, ainda que este Conselho Julgador entenda pela imposição da referida multa, esta deve ter seu valor reduzido na proporção da redução reconhecida pelo Autuante quanto ao crédito tributário principal (infração 01), não podendo uma multa acessória remanescer no montante ora fixado, enquanto o crédito principal ao qual se reporta sofre redução de cerca 94% do seu valor originalmente fixado.

Com relação às demais infrações às quais se reporta o Auditor Autuante em sua manifestação, sustenta que devem ser totalmente desconsideradas pelo Conselho quando de seu julgamento, haja vista que não condizem com os limites dos termos do próprio Auto de Infração lavrado, não fazem parte da autuação e se mostram completamente desconexas e estranhas à relação jurídica tributária do contribuinte.

Frisa que no presente Auto foram lavradas apenas duas infrações, e não dez como aduzido na Informação Fiscal prestada pelo autuante, conforme por ser visto na plotagem que apensa.

Diz que de fato, parecem ter sido transcritas por mero erro material, por reportarem-se a caso diverso do presente, do que, aliás, é flagrante indício a data da manifestação declinada (23/02/2022) ser anterior à própria data de lavratura do Auto de Infração em foco (março de 2022).

Por tudo quanto exposto, reitera todos os termos da impugnação, a fim de que seja acolhida em sua integralidade, anulando-se todo o crédito lançado por meio do Auto de Infração sob lume, haja vista a absoluta inconsistência das infrações 01 e 02 indevidamente imputadas.

A autuante, analisando a manifestação apresentada (fl. 350), inicialmente reafirma a manutenção de todos os valores autuados, entretanto, fazendo algumas considerações visando aperfeiçoar a compreensão referente à Informação Fiscal de fls. 292 a 316.

Para a infração 01, garante ter abatido somente algumas Notas Fiscais do exercício de 2015, as quais estão acostadas às fls. 295 a 314, acatando o argumento defensivo, elaborando a planilha de fl. 294.

Já na infração 03, na forma da planilha de fl. 315, retirou valores também do exercício de 2015, que foram lançados e pagos pela autuada, e que não haviam sido considerados na autuação, restando devido R\$ 47.262,58.

Aponta também ter abatido, conforme fl. 316, para o exercício de 2016, valores que foram lançados e pagos pelo contribuinte, os quais não foram considerados na autuação, restando como devido o valor de R\$ 16.225,36.

Relativamente à decadência alegada, mantém os termos já externados anteriormente.

Conclui mantendo em todos os termos os valores autuados, conforme Informação Fiscal prestada às fls. 292 a 316.

Foram os autos encaminhados pelo órgão preparador em 12/12/2022 (fl. 149), e encaminhados a este relator em 20/12/2022 (fl. 149-v), tendo sido devidamente instruído e considerado apto para julgamento.

Presente na sessão de julgamento o advogado da empresa Dr. David Bittencourt Luduvice Neto, OAB/BA 17.917, que argumenta ter a Informação Fiscal confirmado a tese defensiva, quanto aos equívocos cometidos na autuação.

Reitera a questão da decadência.

VOTO

O lançamento constitui-se em dez infrações arroladas pela fiscalização, relativas à cobrança de ICMS, objeto de impugnação pela empresa autuada.

Antes de qualquer outra consideração, registro a dificuldade de apreciação de lançamentos tributários com tamanha quantidade de infrações, sem sequer mídia com os demonstrativos elaborados pela Fiscalização, como no presente caso, muitas vezes sem arquivos das peças processuais, como exige o artigo 8º do RPAF/99, informações fiscais incompletas, em desacordo com o artigo 127 do mesmo RPAF/99, além de sistemáticas recusas em se cumprir diligências, o que sobrecarrega o trabalho do julgador.

Isso tem se transformado em regra, com processos de até vinte e cinco infrações.

Das peças e elementos constantes nos autos, se constata que a formalização do procedimento de fiscalização se deu por meio da transmissão através do Domicílio Tributário Eletrônico de Cientificação de Início de Ação Fiscal, mensagem 164.502, transmitida em 01/07/2020, de acordo com o documento de fl. 17.

As planilhas que suportam a acusação se encontram impressas às fls. 19 a 254 dos autos, com os recibos de entrega assinados pelo procurador do contribuinte devidamente constituído através do instrumento de fl. 18.

A 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 base legal para imposição e aplicação das multas sugeridas, os prazos para interposição de defesa, ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa por infração, 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 sob o aspecto formal.

Por outro lado, a autuada compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou aspectos da autuação que entendia lhe amparar, trazendo fatos, documentos e argumentos que ao seu entender sustentariam suas teses defensivas, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório, sob a forma da peça de impugnação apresentada, sendo-lhe igualmente oportunizada a apresentação de manifestação após ciência da Informação Fiscal e dos novos demonstrativos elaborados.

Em relação a questão prejudicial a ser enfrentada e decidida, e que diz respeito a ocorrência de decadência, arguida pelo contribuinte, esclareço que 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”*.

Já o artigo 173, em seu inciso I assim prescreve:

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”.

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 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.

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 parâmetro pelo Tribunal, a saber, o AgRg no REsp 1.277.854:

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

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

Em relação a infração 10, 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 posicionamento 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 ACCESSÓRIA. 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 ACCESSÓRIA. 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, trazidas como exemplos, se percebe, com solar clareza, que a tese defensiva não pode ser aplicada ao presente caso, para a 10, em relação a qual se aplica a regra do artigo 173, inciso I, do CTN, sendo a mesma rejeitada, mantendo-se todas as ocorrências de 01 de janeiro a 31 de dezembro de 2015 as quais somente decairiam em 31 de dezembro de 2020.

Logo, diante de todo exposto, não pode o julgador, ante tal fato, fechar os olhos e deixar de praticar a almejada justiça fiscal, razão pela qual, entendo presente a hipótese de decadência parcial, nas infrações abaixo indicadas, vez que o valor do imposto foi lançado, escriturado, e recolhido, ainda que insuficientemente, abarcando as ocorrências do período de janeiro a agosto de 2015, sem qualquer ato da Administração Tributária no sentido de preservar o seu interesse ou homologar aquele valor, há de ser aplicado o teor do artigo 487, inciso II do Código de Processo Civil (CPC) em vigor, aplicável subsidiariamente ao RPAF/99, na forma do seu artigo 180:

“Art. 487. Haverá resolução de mérito quando o juiz:

(...)

II - decidir, de ofício ou a requerimento, sobre a ocorrência de decadência ou prescrição”.

Por tais razões, analisando as infrações, cada uma de *per si*, reconheço existir, ainda que parcialmente, decadência devendo os valores lançados no período acima e infrações a seguir indicadas ser excluídos, como se demonstrará adiante, o que vem a afetar algumas infrações uma vez que tendo sido o contribuinte cientificado da lavratura do Auto de Infração em 17/09/2020, conforme registrado por ele próprio em sua impugnação, este é o prazo para a contagem do interregno temporal decadencial, lembrando ser a apuração do ICMS realizada mensalmente.

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 parte das infrações lançadas, a Secretaria da Fazenda se manteve inerte e sem adotar qualquer ação frente ao ocorrido, diante do longo lapso temporal (a partir de janeiro de 2015) e o lançamento tributário com ciência ao contribuinte (17 de setembro de 2020).

Logo, por tais motivos, se encontram albergadas pela decadência, as seguintes infrações:

Na infração 01, as ocorrências dos meses de março a agosto de 2015;

Infração 04, as ocorrências dos meses de junho e julho de 2015;

Infração 05, os fatos autuados de janeiro a agosto de 2015;

Na infração 06, os meses de janeiro a agosto de 2015;

Na infração 07, maio de 2015;

Tais períodos acima indicados, pois, devem ser retirados da autuação.

Não se aplica a disposição do artigo 150, § 4º, do CTN, e sim, o artigo 173 do mesmo diploma legal, às infrações 02, 03, 08, 09 e 10, pelos argumentos acima expostos.

A respeito das colocações da autuante para negar a ocorrência da decadência aventada na impugnação, de ter o contribuinte agido com dolo, fraude ou simulação, especialmente esta última, constato que em momento algum ficou comprovado nos autos a sua existência, até mesmo pelo fato de que, embora mencionado pela autuante, a mesma não se fez acompanhar das devidas e necessárias provas, o que descharacteriza qualquer insinuação neste sentido, e algumas considerações são necessárias.

O artigo 136 do Código Tributário Nacional (CTN) tem, como regra geral, o fato de a infração tributária independe do dolo, ou seja, o contribuinte pode ser onerado por grande parte das penalidades tributárias, independentemente da presença de tal figura:

“Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.”

O dolo pode ser relevante para a configuração de certas infrações, especialmente, no que tange à aplicação da penalidade, como pode se depreender da leitura do artigo 137 do CTN:

“Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

I – quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

II – quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;

III – quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:

a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem;

b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, proponentes ou empregadores;

c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.”

Daí se observa poder a legislação atribuir consequências ao dolo, obviamente, de cunho punitivo ao sujeito passivo sendo que, existem consequências jurídicas da prática dolosa, no campo tributário, como a aplicação de multas mais gravosas, ou a responsabilização direta.

O artigo 71 da Lei 4.502/1964 prevê o seguinte:

“Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I – da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II – das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.”

Ou seja, estaria caracterizada a sonegação como a ação ou omissão dolosa tendente a impedir, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador tributário, sua natureza ou circunstâncias materiais ou das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

A sonegação, assim, dependeria da presença do dolo (elemento volitivo), não se equiparando ao erro do contribuinte, exigindo, pois, para a sua caracterização a vontade do sujeito passivo da obrigação tributária de ocultar do Fisco certa situação fática relevante para fins tributários, reduzindo o montante a recolher.

Outra figura disposta na mesma Lei acima mencionada (artigo 72), vem a ser a fraude, assim definida:

“Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou

modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.”

Não se deve confundir a figura da fraude, como qualquer conduta elisiva, com o intuito de evitar a ocorrência do fato jurídico tributário, não tendo qualquer sentido se punir o contribuinte apenas porque evitou, impediu ou retardou a ocorrência do fato gerador do tributo, uma vez que, fosse esse o sentido normativo do artigo, certamente, não teria sido recepcionado pela Constituição Federal, e não sendo dessa forma que deve ser interpretado.

A fraude, para ser caracterizada, consiste na conduta que dissimula a ocorrência do fato jurídico tributário ou que faz mascarar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento, disfarçando operações praticadas, utilizando dissimulação nos atos praticados pela sociedade empresária, devidamente caracterizada pelo confronto de provas.

Se o Fisco comprova que essa divergência entre provas e documentos revela uma prática idealizada para iludir, dissimular e ludibriar a Fazenda Pública, aí sim, estará demonstrado o dolo e consequentemente a fraude. Não me parece ser o caso em tela.

Já a simulação, situação invocada pela autuante, seria o ato no qual a parte que o pratica objetiva violar disposição legal, estando prevista no artigo 167 do Código Civil de 2002, sendo plausível o direito de a Fazenda Pública pleitear a anulação dos atos eivados de simulação, no interesse do Tesouro, e que no CTN, a possibilidade do lançamento de ofício, uma vez comprovado o dolo, a fraude e a simulação nos atos a cargo dos contribuintes, nos termos dos seus artigos 149, inciso VII e 150, parágrafo 4º. Não o tenho como caracterizado em sua prática.

Quanto ao conluio nada mais é do que a sonegação ou a fraude praticada por vários agentes que dolosamente se unem para tal fim, e não há nos autos qualquer notícia neste sentido.

Não posso me alinhar ao posicionamento da autuante responsável pela Informação Fiscal, diante do fato de não se encontrar comprovada a prática da alegada simulação, sequer enumerou ou indicou qualquer conduta que pudesse ser enquadrada como tal, rejeitando o argumento colocado.

Relativamente ao pedido para realização de perícia/diligência, indefiro, tendo em vista o disposto no artigo 147, incisos I, alínea “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 documentos fiscais emitidos para 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), os quais se encontram em poder as SEFAZ, o que dispensa qualquer apresentação ao contribuinte, pois este transmitiu os arquivos SPED correspondentes.

Inexiste fundamentação robusta para amparar tal pedido, e ademais, não conseguiu a defesa indicar de forma e maneira precisa quais seria o objetivo da diligência, e o que deveria ser devidamente analisado quando do seu deferimento, acaso acatado.

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

Não existem questões preliminares a serem apreciadas, motivo pelo qual passo a analisar o mérito de cada uma das infrações arroladas na autuação.

Inicialmente cabe lembrar a disposição do RPAF/99 ao abordar a apresentação da peça de impugnação, que assim determina no seu artigo 123:

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

§ 1º A matéria relacionada com a situação que constitua o objeto da lide deverá ser alegada de uma só vez;

(...)

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

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

II - se refira a fato ou a direito superveniente;

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

Este julgador se encontra plenamente em condições, pois, de analisar e decidir o feito, sem que se faça necessária qualquer outra providência acessória.

Assim, constato que para a infração 01, nas ocorrências relativas aos meses a partir de setembro de 2015, período não abarcado pela decadência, a autuante em sede de Informação Fiscal realizou alguns ajustes, em razão de o contribuinte autuado ter apresentado as suas razões defensivas.

Com efeito, se constata a presença de Notas Fiscais de devolução, conforme alegado na impugnação apresentada.

Cientificado do teor da Informação Fiscal, o sujeito passivo não trouxe qualquer elemento adicional que pudesse contraditar os valores ali apurados, o que me leva a mantê-los, tal como indicado nos demonstrativos de fls. 294 e 304, resultando na parcial procedência da infração em R\$ 3.383,90, de acordo com a demonstração seguinte:

2015

Setembro R\$ 36,44

Outubro R\$ 0,00

Novembro R\$ 1,01

ACÓRDÃO JJF Nº 0056-06/23-VD

Dezembro R\$ 117,87

2016

Janeiro	R\$ 100,09
Fevereiro	R\$ 0,00
Março	R\$ 258,79
Abril	R\$ 286,15
Maio	R\$ 346,76
Junho	R\$ 575,43
Julho	R\$ 843,76
Agosto	R\$ 0,00
Setembro	R\$ 330,43
Outubro	R\$ 0,00
Novembro	R\$ 487,17
Dezembro	R\$ 0,00

A acusação formalizada para a infração 02 é a de que teria deixado de recolher o imposto pela prática de realizar operações tributáveis como não tributáveis, tendo a defesa arguido se tratarem de vendas presenciais, retiradas no próprio estabelecimento pelos consumidores finais para uso dentro do Estado da Bahia (conforme provariam as assinaturas nas próprias Notas Fiscais de representantes de empresas que foram à sua loja, não obstante seus estabelecimentos estivessem situados fora da Bahia), não se caracterizando como vendas para fora do estado da Bahia (posto que os produtos foram consumidos aqui), situação essa que seria a aludida pela Fiscalização, para fins de exação, posto que o ICMS já havia sido recolhido para Bahia pelo substituto tributário antecipadamente.

A autuante mantém a exação, sem maiores explicações.

Nesta infração, como já visto, não foi reconhecida a decadência parcial.

Os seus demonstrativos se encontram impressos às fls. 20 a 37 e 39 a 61.

Da análise por amostragem das Notas Fiscais e produtos ali elencados, constato, por exemplo, que diferentemente da alegação defensiva, existem Notas Fiscais destinadas a estabelecimentos no estado da Bahia, como a de número 22.477, emitida em 02/04/2015 para a empresa Camaçari Guinchos Ltda., 24.861, emitida em 01/12/2015 e destinada a construtora JSouto Eireli – ME, situada em Campo Formoso, Bahia, 21.936, datada de 10/02/2015, sendo destinatário Ney de Souza Cacim, situado em Salvador, 21.960, de 11/02/2015, sendo compradora a JG Imobiliária Ltda., sem que a defesa tenha justificado a não tributação de tais documentos de mercadorias sujeitas à tributação normal, sequer especificado quais seriam as mercadorias entendidas como sujeitas a substituição tributária, como alegado, o que contribui para a manutenção da infração como lançada.

Quanto a infração 03, o contribuinte sustenta a seu favor que as Notas Fiscais de entrada (aquisição dos fabricantes) já eram recebidas com os respectivos DAE com o ICMS substituição devidamente recolhido, tendo a autuante acolhido parcialmente tal argumento, retificando o lançamento, não sendo mais contestada quando da manifestação do contribuinte.

O demonstrativo da infração se encontra às fls. 139 a 153 e 155 a 162.

A questão demanda apenas e tão somente a necessária comprovação através dos recolhimentos dito efetuados pelos remetentes/vendedores, da parcela relativa a substituição tributária.

Igualmente foram trazidos comprovantes de recolhimento da parcela do imposto, efetuados pela própria autuada, inclusive.

Assim, temos, por exemplo relativamente à Nota Fiscal 16.920, emitida em 12/09/2016, emitida pela empresa Valeplast, situada em Barra Mansa, Rio de Janeiro, a apresentação do DAE de recolhimento do imposto correspondente.

Com isso, plenamente cabível a redução efetivada, na forma do demonstrativo de fls. 315 e 316, o que resulta na parcial procedência da infração em R\$ 63.487,94, nos seguintes moldes:

2015

Janeiro	R\$ 586,46
Fevereiro	R\$ 3.817,28
Março	R\$ 10.284,53
Abril	R\$ 1.543,60
Maio	R\$ 923,46
Junho	R\$ 1.457,15
Julho	R\$ 1.826,46
Agosto	R\$ 4.909,70
Setembro	R\$ 2.072,90
Outubro	R\$ 15.444,23
Novembro	R\$ 2.814,62
Dezembro	R\$ 1.582,19

2016

Janeiro	R\$ 3.093,12
Fevereiro	R\$ 2.337,24
Março	R\$ 494,15
Abril	R\$ 0,00
Maio	R\$ 2.726,22
Junho	R\$ 783,10
Julho	R\$ 900,39
Agosto	R\$ 0,00
Setembro	R\$ 0,00
Outubro	R\$ 604,69
Novembro	R\$ 1.700,86
Dezembro	R\$ 3.585,59

Na infração 04 se trata de recolhimento a menor do ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, tendo sido abarcados pela decadência os meses de junho e julho de 2015.

A tese defensiva é de que os dados corretos foram indicados nas DMA apresentadas, além de serem devoluções de mercadorias, em que deve respeitar a tributação original, enquanto a autuante, mais uma vez, sem qualquer explicação, mantém a acusação.

O demonstrativo da mesma se encontra às fls. 118 e 119 e 121 a 123.

Para 2015, subsistem para apreciação algumas Notas Fiscais referentes ao mês de dezembro, em relação as quais não foram trazidos quaisquer argumentos pela defesa, razão pela qual me eximo de fazer qualquer outro comentário

Em 2016, a arguição defensiva é de que as diferenças sabidamente devidas, diante do aumento da alíquota do ICMS de 17% para 18% se deu nas DMA apresentadas. Mais uma vez, a autuante mantém a acusação, sem maiores justificativas.

Com efeito, através da alteração promovida pela Lei 13.461, de 10/12/15, DOE de 11/12/15, com produção de efeitos a partir de 10/03/16, foi modificado o inciso I do *caput* do artigo 15 da Lei nº 7.014/96, sendo alteradas as alíquotas internas do ICMS.

O procedimento correto, seria, no caso, a emissão de Nota Fiscal complementar, com o valor da diferença entre o imposto devido e o cobrado, do que não se tem notícia nos autos.

Por outro lado, a simples apresentação das DMA, por si só, não tem o condão de comprovar ter sido o recolhimento da diferença apontada realizada de forma efetiva, não sendo suficiente para provar em favor da autuada, razão pela qual mantém-se a autuação quanto aos períodos autuados.

Infração parcialmente subsistente em R\$ 913,78, na forma do seguinte demonstrativo:

2015

Dezembro R\$ 140,89

2016

Março	R\$ 280,87
Abril	R\$ 85,97
Maio	R\$ 35,23
Junho	R\$ 3,71
Julho	R\$ 37,68
Agosto	R\$ 11,44
Setembro	R\$ 292,16
Novembro	R\$ 5,41
Dezembro	R\$ 20,42

Para a infração 05, abordada conjuntamente com a infração 06, foi constatado o recolhimento a menor do ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias devidamente escrituradas.

A defesa alega estar a sua conduta amparada pelo Convênio ICMS 100/2012, especialmente nos termos da sua Cláusula 1^a, Cláusula 2^a, I, e Cláusula 3^a, além do Convênio ICMS 52/91, o qual permite que aplique a redução de alíquota na saída de mercadorias para uso agrícola.

Acostou resposta a consulta formulada por contribuinte, na forma do Parecer 00585/2012, de 06/01/2012, acerca do conceito de pedra britada.

De forma sucinta, a autuante simplesmente diz manter a acusação para ambas as infrações.

Como visto, aqui também se encontra a decadência parcial, para as ocorrências de janeiro a agosto de 2015, que devem ser excluídas.

A demonstração da autuação se encontra às fls. 63 a 71 e 73 a 78, onde se constata terem sido autuadas diversas mercadorias, como picareta, gravilhão, vassoura de grama, facão, tesoura para poda, enxada, pá quadrada, cavadeira, cavador, bomba, dentre outras.

O Convênio ICMS 100/2012 invocado pela defesa, se reporta a autorização para redução da base de cálculo nas operações internas com pedra britada e de mão, nas operações internas, de forma que a carga tributária seja equivalente à aplicação de percentual entre 4% (quatro por cento) e 7% (sete por cento) sobre o valor da operação.

Note-se que pela redação acima destacada, o Convênio é meramente autorizativo, tendo sido encontrada na legislação, especialmente no artigo 267 do RICMS/12, norma no sentido de que, nas saídas internas de pedra britada e de mão, efetuadas por contribuinte com atividade de extração e britamento de pedras que não seja beneficiário do Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE, de forma que a carga tributária seja correspondente a 4% (quatro por cento), observadas as definições dos produtos constantes no Convênio ICMS 100/12.

Ou seja: a redução de base de cálculo, por tal redução, beneficia apenas os estabelecimentos produtores que exerçam a atividade de extração e britamento de pedras, que não vem a ser a atividade do contribuinte autuado, devendo ser adotada a tributação cheia para gravilhão e brita em suas operações.

Já o Convênio ICMS 52/91 concede redução da base de cálculo do imposto nas operações com máquinas, aparelhos e equipamentos industriais arrolados no seu Anexo I, sendo que no item 5, se encontra a previsão para os produtos pás, alviões, picaretas, enxadas, sachos, forcados, forquilhas, ancinhos e raspadeiras; machados, podões e ferramentas semelhantes com gume; tesouras de podar de todos os tipos; foices e foicinhas, facas para feno ou para palha, tesouras para sebes, cunhas e outras ferramentas manuais para agricultura, horticultura ou silvicultura, com suas respectivas NCM.

Para as pás, por exemplo, a NCM seria 8201.10.00, picaretas e enxadas NCM 8201.30.00, tesoura de podar, NCM 8201.50.00 e 8201.60.00, outras ferramentas manuais, para agricultura, horticultura e silvicultura, como facões, foices, vassouras para grama, cavadeiras, com NCM 8201.90.00, aspersor, NCM 8424.81.21, bomba NCM 8413.81.00, os quais não podem ser mantidos na autuação, contrariamente ao entendimento da autuante, que sequer respaldou a manutenção dos mesmos, sem ter analisado os Convênios ICMS invocados pela defesa.

Por tal razão, faço a exclusão dos mesmos, o que torna a infração subsistente parcialmente em R\$ 11.244,10, de acordo com a seguinte demonstração:

2015

Setembro	R\$ 1.476,28
Outubro	R\$ 626,15
Novembro	R\$ 335,05
Dezembro	R\$ 1.966,87

2016

Janeiro	R\$ 1.796,04
Fevereiro	R\$ 52,50
Março	R\$ 1.766,37
Abril	R\$ 617,70
Maio	R\$ 10,06
Junho	R\$ 321,76
Julho	R\$ 673,31
Agosto	R\$ 275,87
Setembro	R\$ 940,93
Outubro	R\$ 57,36
Novembro	R\$ 87,45
Dezembro	R\$ 240,40

Por outro lado, a infração 06 cujos demonstrativos se encontram às fls. 80 a 88, e como visto em momento anterior, teve os meses de janeiro a agosto de 2015 alcançados pela decadência, valem os mesmos argumentos postos na infração 05, o que também implica em parcial manutenção da mesma, sendo os valores a serem considerados e mantidos os seguintes, que totalizam R\$ 1.086,97:

2015

Setembro	R\$ 213,11
Outubro	R\$ 168,96
Novembro	R\$ 359,63
Dezembro	R\$ 345,27

A infração 07, se deu pela constatação de recolhimento a menor do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e/ou do exterior.

O contribuinte argui em seu favor ter recolhido o imposto, sendo refutado laconicamente pela autuante que apenas confirma a manutenção da infração.

A matéria, depende, exclusivamente, da prova material, tendo o contribuinte trazido documentos de arrecadação que comprovariam o recolhimento tido como ausente pela fiscalização.

O demonstrativo analítico da autuação se encontra às fls. 228 a 241 e 243 a 254 dos autos.

Para 2015, o contribuinte trouxe apenas elementos defensivos para os meses de setembro e novembro.

Em setembro, para a Nota Fiscal 57.231, comprovou ter recolhido o imposto através de DAE em 25/10/2015, o que contribui para a sua exclusão, tendo em vista o fato de não ter sido indicado qualquer valor como recolhido na planilha da autuante.

No mesmo recolhimento foram incluídas as Nota Fiscal 283.328 e 284.314 arroladas na autuação.

Mesma situação para a Nota Fiscal 57.481, cujo recolhimento foi realizado pelo autuado através de DAE consoante documentação trazida aos autos, situação idêntica à das Notas Fiscais 68.467, 68.468, 37.107, 95.059, 250.406, 17.566, 187.005, 94.254, 910.788, 38.891, 134.163, 187.445, 72.339 e 6.047.

Já a Nota Fiscal 9.402, teve o imposto recolhido pelo vendedor, através de GNRE, conforme cópias acostadas na mídia apresentada pelo contribuinte, sendo cabível a sua exclusão.

Para a Nota Fiscal 68.467 não foi trazida comprovação de recolhimento, apenas cópia do documento fiscal, o que justifica a manutenção no lançamento. Mesma situação da Nota Fiscal 68.781.

Na Nota Fiscal 10.149, ainda que apresentada GNRE, não se constatou qualquer autenticação em tal documento, o que faz com que não possa ser aceito como prova a favor do contribuinte.

Desta forma, para setembro de 2015 remanescem as cobranças para as Notas Fiscais 68.467, 68.781 e 10.149.

Quanto ao mês de novembro de 2015, a empresa, de igual modo, trouxe aos autos documentos que entende elidiriam a acusação. A Nota Fiscal 8832 teve o imposto recolhido na forma do DAE apresentado, recolhido com o código 1145 (ICMS Antecipação Tributária) o mesmo acontecendo com as Notas Fiscais 10.550, 923.361, 190.350, 1.845, 72.510, 22.480, 144.590, 73.636, 144.717, 144.751, 74.057, 96.724 e 128.496.

A Nota Fiscal 17.778 teve o ICMS recolhido através de GNRE, pelo vendedor, idêntica situação da Nota Fiscal 10.989.

Para a Nota Fiscal 144.584, houve apenas a apresentação do documento fiscal, entretanto, sem a comprovação do recolhimento do imposto, o que justifica a sua manutenção. Mesma situação referente a Nota Fiscal 18.914.

Persiste, pois, para tal mês, o lançamento apenas para as Notas Fiscais 144.584 e 18.914.

Em 2016, no mês de janeiro, a Nota Fiscal 76.431 teve comprovado o recolhimento através de apresentação de DAE, mesma situação das Notas Fiscais 148.651, 248.835, 248.861, 76.401, 140.324, 23.035, 264.871 e 250.769.

A Nota Fiscal 517 se reporta a mercadoria “Barra de Aterramento Trefilada para Pára Raios”, NCM 7326.90.90, emitida em 22/01/2016. O DAE apresentado, corresponde a recolhimento a título de Antecipação Parcial (código 2175). Idem para a Nota Fiscal 166.283, onde foi lançado o produto “Suporte Rolo 12 x 1”, NCM 7326.90.90.

Analizando o Anexo 1 ao RICMS/12, e consultando a situação tributária de tal NCM, na redação vigente entre 01/01/2016 e 09/03/2016, constato que para a NCM de raiz 7326, a substituição tributária vigia apenas para o produto “Abraçadeiras”, no item 8.62.

Pela imagem do produto abaixo reproduzida, extraída do endereço eletrônico da internet www.leroymerlin.com.br/haste-aterramento-12mmx2,40mts-revestimento-cobre-a-santos_89235293?region=grande_sao_paulo&gclid, se constata não poder ser caracterizada como abraçadeira.

Por esta razão, não estando incluída na substituição tributária, inexigível qualquer cobrança a tal título, o que respalda a exclusão, assim como o “Suporte Rolo”, igualmente autuado.



Para a Nota Fiscal 140.325, não foi apresentado qualquer documento relativo a recolhimento.

Já em março, diante da apresentação de DAE comprovando o recolhimento da Antecipação Tributária referente à Nota Fiscal 303.377, esta deve ser retirada do demonstrativo elaborado pela autuante. Mesma situação das Notas Fiscais 10.358, 44.927, 102.420, 39.145, 86.039, 19.332, 45.362, 80.259, 81.084, 81.105, 144.721, 963.905, 264.522,

Quanto a Nota Fiscal 2.556, não consta na mídia apresentada qualquer recolhimento a título de Antecipação Tributária, o que justifica a manutenção na autuação.

Diante das explanações acima, persistem no demonstrativo que serviu de base para a autuação as ocorrências unicamente relacionadas à Nota Fiscal 2.556.

No mês de junho, a Nota Fiscal 81.977 teve DAE comprobatório do recolhimento da Antecipação Tributária, situação análoga às Notas Fiscais 84.634, 315.811, 159.666, 159.689, 159.738, 159.740, 105.852, 105.853, 2.165, 85.539, 12.240, 24.275, 137.366, 137.367, 12.375, 137.469, 137.470, 2207, 85.976, 85.977 e 994.118, razão para a exclusão das mesmas.

Não foi apresentada comprovação de recolhimento do ICMS para a Nota Fiscal 2.922, sendo esta a única que permanece objeto de cobrança.

Por fim, para setembro de 2016, em relação a Nota Fiscal 3.404, não vieram aos autos quaisquer comprovação em sentido contrário ao da acusação, o que a mantém no lançamento.

Para a Nota Fiscal 156.627, a defesa apresentou DAE de recolhimento do imposto, realizado em 25/11/2016, o que implica na retirada do documento do demonstrativo, ao passo que para a Nota Fiscal 304.425, também vieram aos fólios comprovante de pagamento do ICMS, o que a vista da mera assertiva da autuante de manter a autuação, sem qualquer justificativa, ou apontamento de razão para tal, implica também em sua exclusão.

Logo, diante de tais fatos, a infração se apresenta parcialmente subsistente, de acordo com o seguinte demonstrativo, após os ajustes efetuados:

2015

Setembro	R\$ 4.227,39
Novembro	R\$ 52,74

2016

Janeiro	R\$ 11,72
Março	R\$ 67,59
Junho	R\$ 112,64
Setembro	R\$ 511,29

Analisando a infração 08, versa sobre o lançamento de multa percentual sobre a parcela do imposto (ICMS) que deixou de ser paga por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas para fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente.

A autuada sustenta que a infração decorre diretamente da imputação da infração 07 supra referida, de modo que, uma vez reconhecida a insubsistência daquela, também cabe a anulação, ao passo que a autuante sustenta a sua manutenção.

Não foram trazidos quaisquer documentos em sentido de comprovar ter sido a Antecipação Parcial do ICMS recolhida a seu tempo.

Diferentemente do entendimento defensivo, inexiste a alegada vinculação desta infração com a anterior, uma vez que aquela diz respeito a substituição tributária com previsão no artigo 8º da Lei 7.014/96, com encerramento de tributação nas operações subsequentes, enquanto a infração em tela se relaciona à Antecipação Tributária Parcial, onde não há o encerramento da fase de tributação das mercadorias.

Logo, inexistindo de forma objetiva o que se analisar, pelo fato de o contribuinte não ter trazido elementos em sentido contrário ao da acusação, a infração fica mantida.

Quanto a infração 09, que trata de falta de recolhimento do imposto retido, por substituição tributária, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes deste estado, tendo a defesa suscitado estar provado que os recolhimentos foram realizados, vez ter a autuante deixado de perceber que aqui se tratavam de devoluções de mercadorias com avarias aos fornecedores, de acordo com a Nota Fiscal de origem, constando o destaque da

informação de que se tratava de documento fiscal apenas para o transporte (CFOP 5411 – código de mera devolução), não configurando assim a circulação econômica de mercadorias e por isso não existindo fato gerador.

A autuante, a exemplo de em outras oportunidades, sem maiores justificativas, mantém a acusação.

O demonstrativo da autuação se encontra às fls. 90 e 91, 93 e 94.

Checando as mesmas, se constata que, por exemplo, a Nota Fiscal 21.706, emitida em 19/01/2015, pela própria empresa autuada, tem como natureza da operação “*Devolução de Compra para Comercialização Sujeita a Substituição Tributária*”.

Mesma situação da Nota Fiscal 21.885, datada de 05/02/2015, Nota Fiscal 22.304, de 17/03/2015, Nota Fiscal 22.315, com data de emissão de 18/03/2015, Nota Fiscal 22.725, de 06/05/2015, Nota Fiscal 22.728, de 07/05/2015,

Correlacionando as Notas Fiscais, constato, a título de exemplo, que a de número 26.269, arrolada em maio de 2016, se trata de devolução parcial de mercadoria recebida na Nota Fiscal 115.854, emitida por Saint-Gobain do Brasil Produtos Industriais e para Construção, em 26/04/2016.

Mesma situação da Nota Fiscal 21.885, 22.304, 22.315, 22.725, 22.728, 23.941, 24.121, 25.040, 26.013, 26.014, 26.237, 26.269, 28.639 e 29.004.

Logo, devidamente comprovado que todas as Notas Fiscais arroladas nesta infração se trataram de devoluções sobre compras de mercadorias com substituição tributária, a infração é improcedente.

Por fim, na infração 10, 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.

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.

Assim, somente resta se analisar as arguições defensivas trazidas pelo contribuinte, e não acolhidas pela autuante, uma vez que o deslinde da matéria necessitaria da imprescindível prova, 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.

Analizando a mídia de fl. 290 acostada pela defesa, em confronto com o demonstrativo analítico da infração constante às fls. 96 a 108 e 110 a 116, constato que para tal infração:

Na Nota Fiscal 178.112, emitida em 12/03/2015, pela empresa Marschall Indústria, Comércio, Importação e Exportação Ltda., no valor de R\$ 25.843,49, tendo sido apresentada cópia do e-mail enviado em 18/08/2020 pela autuada, e respondido com a apresentação de cópia dos “livros fiscais” da emitente que comprovariam a emissão de Nota Fiscal de entrada, entretanto a prova apresentada não pode ser levada em conta, pela ausência de validade jurídica do “Livro Registro de Entrada” trazido aos autos, eis que emitido por processamento de dados, e não através da EFD transmitida, única prova aceitável, o que invalida a argumentação defensiva.

Assim, tal documento fica mantido no lançamento.

Pela mesma razão (apresentação de Livro Fiscal sem qualquer validade jurídica, eis que por processamento dos dados e não pela transmissão ao SPED da EFD ICMS/IPI), não posso acolher como comprobatório do registro dos documentos fiscais listados.

Quanto a Nota Fiscal 5022, emitida por Cabeflex Indústria e Comércio de Fios e Cabos Elétricos Ltda., no montante de R\$ 27.445,00, o sujeito passivo colacionou aos autos cópia de ocorrência policial registrada em 20/08/2015, junto a Delegacia da Polícia Civil em Camaçari, na qual aponta não ter realizado tal compra, atendendo a pedido feito pelo próprio fornecedor, e que fraudadores teriam feito uma página falsa da empresa autuada na internet, bem como decisão prolatada pela 1ª Vara dos Sistemas de Juizados de Camaçari, de concessão de medida liminar, proposta pela empresa autuada contra Cabeflex Indústria e Comércio de Fios e Cabos Elétricos Ltda., e Banco Safra S. A., no sentido de ser baixado o protesto contra a mesma.

Assim, tenho por comprovada a não entrada da referida Nota Fiscal no estabelecimento da autuada, motivo pelo qual deve ser a mesma excluída do lançamento no mês de agosto de 2015.

Já em relação à Nota Fiscal 28.501 emitida em 08/09/2016, por Robofort Indústria de Argamassas Ltda., no montante de R\$ 1.608,52, foi apresentada com comprobatória do desfazimento da operação a Nota Fiscal de entrada emitida pela vendedora, de número 28.544, em 12/09/2016, entretanto tal documento fiscal não se encontra arrolado na autuação.

Por tais motivos, a infração é parcialmente subsistente em R\$ 3.969,32, na forma da seguinte demonstração:

2015

Janeiro	R\$ 14,81
Março	R\$ 264,34
Maio	R\$ 37,02
Junho	R\$ 27,17
Julho	R\$ 0,87
Agosto	R\$ 62,77
Setembro	R\$ 82,70

Outubro R\$ 76,09
Novembro R\$ 0,63
Dezembro R\$ 543,02

2016
Janeiro R\$ 11,38
Abril R\$ 6,30
Maio R\$ 98,86
Junho R\$ 1,61
Julho R\$ 5,73
Agosto R\$ 8,63
Setembro R\$ 19,14
Outubro R\$ 53,02
Novembro R\$ 2.655,23

Finalmente, quanto à solicitação para que as comunicações e intimações fossem feitas na pessoa de seus advogados, nada impede que tal prática se efetive, e que as intimações possam ser encaminhadas, bem como as demais comunicações concernentes ao andamento deste processo para o endereço apontado.

Contudo, o não atendimento a tal solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, uma vez que a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista nos artigos 108 a 110 do RPAF/99, os quais guardam e respeitam o quanto estabelecido no Código Tributário Nacional, em seu artigo 127, estipulando como regra, a eleição do domicílio tributário pelo sujeito passivo.

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

Através de tal mecanismo, a SEFAZ estabelece uma comunicação eletrônica com seus contribuintes para, dentre outras finalidades, encaminhar avisos, intimações, notificações e cientificá-los de quaisquer tipos de atos administrativos, não sendo nenhuma novidade tal sistemática, até pelo fato de o processo judicial eletrônico já ser adotado pelo Poder Judiciário há bastante tempo.

Assim, frente a adoção do DTE, as intimações por via postal ou outro meio perderam qualquer sentido.

Pelos expostos argumentos, decido pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, em R\$ 128.954,87, de acordo com a seguinte discriminação:

Infração 01 R\$ 3.383,90	Infração 02 R\$ 35.706,16	Infração 03 R\$ 63.487,94	Infração 04 R\$ 913,78	Infração 05 R\$ 11.244,10
Infração 06 R\$ 1.086,97	Infração 07 R\$ 4.983,37	Infração 08 R\$ 4.179,33	Infração 09 R\$ 0,00	Infração 10 R\$ 3.969,32

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 6^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº. 233048.0005/20-8, lavrado contra **POPULAGE COMÉRCIO DE MATERIAIS DE CONSTRUÇÕES LTDA.**, devendo ser intimado o contribuinte a recolher o valor de **R\$ 128.954,87**, sendo ICMS de R\$ 120.806,21, acrescido da multa de 60%, além da multa de 1% no valor de R\$ 3.969,32 e da multa no valor de R\$ 4.179,34 corresponde a 60% do valor do imposto previstas no artigo 42, incisos II, alíneas “a” e “d”, VII, alínea “a”, e IX, da Lei 7.014/96, bem como os devidos acréscimos legais.

Sala de Sessões Virtual do CONSEF, 14 de março de 2023.

PAULO DANILO REIS LOPES - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

EDUARDO VELOSO DOS REIS - JULGADOR

