

**A. I. N°** - 178891.0002/19-7  
**AUTUADO** - PLANTAGE CONFECÇÃO E COMÉRCIO DE ROUPAS LTDA.  
**AUTUANTE** - NELSON LIMA GARCEZ MONTENEGRO  
**ORIGEM** - DAT METRO / INFAS VAREJO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 17/10/2023

#### 4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF N° 0199-04/23-VD

**EMENTA: ICMS.** 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OPERAÇÕES DE SAÍDA SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS SUPERIOR A OMISSÃO DE ENTRADA. A diferença das quantidades de saídas de mercadorias tributáveis apurada mediante levantamento quantitativo de estoque constitui comprovação suficiente da realização de operações sem a emissão de documentos fiscais. Exigência subsistente. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS AO ATIVO IMOBILIZADO e CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. FALTA DE RECOLHIMENTO. Restou comprovado que os valores exigidos foram lançados a débito na conta corrente fiscal do sujeito passivo. Infração insubstancial. 3. ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL - EFD. ARQUIVOS ENTREGUES COM INCONSISTÊNCIAS. **a)** FALTA DE ATENDIMENTO A INTIMAÇÃO PARA CORREÇÃO; **b)** ENTREGA DAS EFDs COM INCOSISTÊNCIAS. Documentos anexados aos autos comprovam que o contribuinte enviou os arquivos no prazo estabelecido na legislação com inconsistências, assim como não os corrigiu integralmente, quando intimado a fazê-lo. Infrações caracterizadas. A arguição de decadência acatada em parte. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 20/12/2019, exige ICMS, e multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$ 171.407,95, em razão da constatação dos seguintes fatos:

Infração 01 - 04.05.02 - *Falta de recolhimento do imposto relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem emissão de documento fiscal, sem respectiva escrituração decorrente da falta de registro de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, no exercício de 2014. Valor do imposto: R\$ 38.080,81, acrescido da multa de 100 %, prevista pelo Art. 42, inciso III da Lei nº 7.014/96.*

Infração 02 - 06.05.01 - *Deixou de recolher ICMS referente a diferença de alíquota na aquisição de mercadorias oriundas em outras unidades da Federação, destinada ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento, no valor de R\$ 8.830,00, acrescido da multa de 60% prevista no art. 42, inciso II, alínea “f”, da Lei nº 7.014/96.*

Infração 03 - 16.14.03 - *Deixou o contribuinte de atender intimação para a entrega do arquivo eletrônico de Escrituração Fiscal Digital – EFD, na forma e nos prazos previstos na Legislação Tributária, referente aos meses de janeiro de 2014 a dezembro de 2015, no valor de R\$ 91.377,14.*

Infração 04 - 16.14.04 - Deixou o contribuinte de efetuar a entrega do arquivo eletrônico da Escrituração Fiscal Digital – EFD, ou o entregou sem as informações exigidas na forma e nos prazos previstos na Legislação Tributária. Multa fixa aplicada de R\$ 1.380,00 no total de R\$ 33.120,00 prevista pelo Art. 42, inciso XIII-A, alínea “L” da Lei nº 7.014/96 c/c a Lei nº 12.917/13 e Art. 106 e 112 do CTN.

Consta ainda na Descrição dos fatos as seguintes informações: *“Inicialmente, constatamos diversos erros nas EFDs transmitidas pelo Contribuinte. Procedemos à intimação formal para correções, no prazo de trinta dias, na forma da legislação vigente à época. Posteriormente, o Contribuinte solicitou uma dilatação de prazo de dez dias, que lhe foi concedida. Porém, apesar do prazo dilatado, constatamos que os arquivos EFDs transmitidos continham ainda uma quantidade significativa de erros, como pode ser constatado nos relatórios de erros e intimações em anexo. Em sendo assim, estamos emitindo multa formal, na forma do inciso L do parágrafo XIII-A do Artigo 42 da Lei 7.014 de 07 de dezembro de 1996.”*

O autuado, através de advogado legalmente habilitado ingressa com defesa, fls. 258 a 287, falando inicialmente sobre a tempestividade de sua apresentação. Faz uma síntese dos fatos dizendo tratar-se de pessoa jurídica de direito privado cuja atuação está voltada precipuamente ao ramo de comércio varejista de artigos de vestuário e acessórios, sendo que, no desenvolvimento de suas atividades, está sujeita à incidência de diversos tributos, dentre eles o ICMS.

Em que pese ser cumpridora dos seus deveres para com o Fisco, teve contra si lavrado o Auto de Infração em referência, em 20 de dezembro de 2019, relativo ao período de janeiro de 2014 a dezembro de 2016, no valor histórico de R\$ 171.407,95 (cento e setenta e um mil e quatrocentos e sete reais e noventa e cinco centavos), por meio do qual se apontou o cometimento das 04 (quatro) infrações cujo teor transcreveu.

Fala sobre o instituto da decadência asseverando que de acordo com o art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário relativo a tributo sujeito a lançamento por homologação é de cinco anos, contados do momento em que nasce para o Fisco o direito de constituir definitivamente o crédito tributário, sendo necessários dois requisitos: (i) que se trate de tributo sujeito a lançamento por homologação; e (ii) que tenha havido declaração, mas pagamento parcial do tributo.

Neste cenário, conclui-se que o art. 150, § 4º, do CTN aplica-se perfeitamente ao presente caso, já que: (i) o ICMS é tributo sujeito a lançamento por homologação, pois o sujeito passivo tem a obrigação de antecipar seu pagamento sem prévio exame do Fisco Estadual; e (ii) segundo o Fisco, a Impugnante supostamente recolheu a menor o ICMS.

Destaca que o STJ já firmou posicionamento, em sede de recurso repetitivo, segundo o qual o prazo decadencial do tributo sujeito a lançamento por homologação, no caso em que presente o pagamento parcial, é de cinco anos contados do fato gerador, conforme regra contida no art. 150, § 4º, do CTN. Este é, inclusive, o entendimento inequívoco da jurisprudência desse Conselho de Fazenda Estadual da Bahia, conforme as recentes ementas que transcreveu.

No caso concreto sob exame, tendo em vista que o Auto de Infração em análise contempla cobranças referentes aos períodos de janeiro/2014 a dezembro/2016, o prazo decadencial que o Fisco tinha para efetuar os lançamentos referentes aos períodos de fevereiro a dezembro de 2014 se esgotou, conforme a tabela que elaborou relativa às infrações 02, 03 e 04.

Assim como a Impugnante foi cientificada do Auto de Infração em 26 de dezembro de 2019, sendo inequívoco que as competências de fevereiro a dezembro de 2014 já se encontram decaídas. Nesse sentido, verifica-se, claramente, que o lançamento relativo aos períodos anteriores a 26 de dezembro de 2014 foi atingido pela decadência, pelo que os (supostos) respectivos créditos estão extintos, conforme o comando normativo contido no art. 156, V, do Código Tributário Nacional.

Pede a nulidade do lançamento, pela ausência de elementos suficientes para se determinar a suposta infração, ressaltando que nas discussões que envolvem processos administrativos, a

Constituição Federal, em seu art. 5º, inciso LV, assegura aos litigantes o contraditório e a ampla defesa, através dos meios e recursos que lhes são inerentes.

Transcreve princípios estabelecidos na Constituição Federal, acerca do Processo Administrativo Tributário no rol das garantias individuais, segundo James Marins, e afirma que em atenção à referida exigência, no âmbito administrativo é fundamental que a fundamentação da infração seja clara e objetiva, possibilitando que o autuado exerça de forma ampla o seu direito de defesa. Dito de outra forma, é essencial que os elementos contidos no Auto de Infração não gerem dúvidas e/ou obscuridades acerca da imposição fiscal, para que, uma vez precisamente identificados, o autuado exerça a sua defesa, sob pena de nulidade.

Em relação à infração 01 afirma que de acordo com a capitulação legal utilizada no lançamento, há um equívoco no percentual referente à multa, uma vez que a Portaria nº 445/98, em seu art. 13, inciso I, estabelece, de forma bastante clara, que a multa será de 70% (setenta por cento) quando o valor da omissão de saída for maior do que o da omissão de entradas. Todavia, o fiscal autuante aplicou a multa de 100% (cem por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente, valendo-se, aparentemente, do art. 42, inciso III, da Lei nº 7.014/96, embora, ao mesmo tempo, utilize a fundamentação atinente à multa de 70% (setenta por cento).

Ante os dispositivos citados, constata-se duas nulidades quanto à capitulação da multa aplicada. A primeira, se dá em razão de que o art. 13, inciso I, da Portaria nº 445/98 tipifica percentual referente à multa em valor menor do que aquele estabelecido na “Infração 01”.

Entende haver um grau de subjetividade da fiscalização ao imputar um percentual de multa maior pela suposta infração (100%), quando, na verdade, existe multa em patamar menor para o mesmo ato praticado (70%).

Assim, o fiscal autuante violou frontalmente o estabelecido no art. 112 do CTN, segundo o qual deve ser aplicada a regra mais favorável ao contribuinte quando houver dúvidas sobre a interpretação (legislativa, jurisprudencial, fática etc.) a ser escolhida para construir a norma aplicável a determinado caso e, ao mesmo tempo, quando se esteja tratando de um contribuinte de boa-fé.

No presente caso, não restam dúvidas de que, em relação à multa aplicada para a “Infração 01”, tal dispositivo deve ser utilizado para justificar o entendimento mais favorável à Impugnante.

A segunda nulidade, se refere à omissão do lançamento quando da aplicação da penalidade prevista no art. 42, inciso III, da Lei nº 7.014/96, sem indicar com precisão qual alínea estaria sendo considerado como infringido.

Transcreve o citado dispositivo legal e afirma que o Fiscal Autuante limitou-se a aplicar o artigo de forma genérica e, por esta razão, a Impugnante não pode “adivinhar” qual a ocorrência que supostamente teria cometido de modo a ser compelida ao pagamento da multa de 100% (cem por cento), ainda que a mesma fosse a correta.

Entende tratar-se de vício grave, que torna a “Infração 01” nula de pleno direito, eis que ausentes os requisitos mínimos para validar a “Infração 01” do Auto de Infração em referência, não restando outra conclusão senão a sua completa invalidação da autuação em voga.

Aplicando-se o mesmo racional da nulidade acima, as “Infrações 03 e 04”, enquadram a multa aplicada no art. 42, inciso XIII-A, alínea “L” da Lei nº 7.014/96.

De acordo com o dispositivo cuja redação copiou, as multas de R\$ 1.380,00 (mil e trezentos e oitenta reais) e 1% (um por cento) serão devidas quando ocorrer, respectivamente, a falta de entrega da EFD e o não atendimento de intimação para entrega da escrituração não enviada. Ou seja, as multas deverão incidir quando o contribuinte não entregar a EFD e não atender as intimações para a entrega da EFD não enviada.

De maneira a facilitar o raciocínio, transcreveu o trecho extraído da “Descrição dos Fatos”, a fim de demonstrar que a Impugnante não incorreu em nenhuma das condutas tipificadas pelo art. 42,

inciso XIII-A, alínea “L” da Lei nº 7.014/96.

Ocorre que, contraditoriamente ao que estabelece o artigo citado, não foi isso que ocorreu no presente caso, conforme a própria “Descrição dos Fatos” prevista no Auto de Infração em referência.

Conforme narrado, a Impugnante foi intimada em 21 de outubro de 2019 para efetuar as correções nos arquivos eletrônicos (SPED Fiscal), em relação às ocorrências indicadas no Termo de Intimação, no prazo de 30 (trinta) dias (doc. 04). Foi solicitada dilação de prazo, concedida pela Fiscalização. Posteriormente, e dentro do prazo, a Impugnante atendeu à Fiscalização corrigindo os erros apontados no Termo de Intimação.

Percebe-se que não há que se falar em “*falta de entrega*” e “*não atendimento de intimação para entrega da escrituração não enviada*”, uma vez que o próprio Auto de Infração relata que a Impugnante transmitiu os arquivos de EFDs, ainda que com supostos erros.

Verifica-se assim, o vício de nulidade, na medida em que a Impugnante está sendo submetida ao pagamento de multa por infração que não cometeu.

Nesse sentido, assim como a “Infração 01” do Auto de Infração em referência, estão ausentes nas “Infrações 03 e 04” os requisitos mínimos para sua validação, devendo ser o lançamento, consequentemente, julgado nulo.

No mérito, em relação à infração 01, como dito anteriormente, o Fiscal Autuante afirma que a Impugnante omitiu saídas de mercadorias tributáveis, bem como deixou de escriturar entradas e saídas de mercadorias, furtando-se, assim, de recolher o imposto. Em razão das supostas infrações, o Fiscal autuante aplicou a penalidade prevista no art. 42, inciso III, da Lei nº 7.014/96, sem indicar com precisão qual inciso estaria sendo considerado como infringido, conforme já mencionado no tópico acima.

Entende ter restado claro que o equívoco cometido pelo Fiscal ao tentar imputar à Impugnante infração por omissão e divergências na entrada e na saída das mercadorias. A informação contida no Auto contraria diretamente os dados imputados nos documentos fiscais da empresa e não há qualquer indicação de tal motivo, razão pela qual não se pôde sequer entender bem a falta supostamente cometida.

De plano, a Impugnante esclarece que não procede a afirmação da fiscalização de que deixou de escriturar entradas e saídas de mercadorias, pois não há qualquer razão para a Impugnante proceder desta forma, pois isso seria prejudicial aos seus próprios interesses. No entanto, é enunciado pelo texto constitucional, no art. 155, § 2º, XII, que compete à lei complementar definir os contribuintes, os regimes de substituição tributária, os regimes de compensação de impostos e não cumulatividade.

Transcreve o disposto no art. 23 da Lei Complementar nº 87/96 e diz que como visto se está diante de imposto não cumulativo, em que a Impugnante tem direito a compensar os créditos provenientes das entradas de mercadorias, e questiona por qual motivo a empresa iria omiti-las.

Caso assim o fizesse, assumiria o encargo fiscal de toda a operação, pois estaria abrindo mão de tomar o crédito proveniente das entradas de mercadorias, arcando com a totalidade do tributo a ser recolhido. Afirma não existir essa “presunção legal” indicada pelo Fiscal Autuante, citando e transcrevendo o art. 4º, § 4º, inciso IV, da Lei nº 7.014/96.

Em seguida diz que pela leitura da norma acima, fica claro que o legislador, de fato, impôs presunção de que há operação sem pagamento do imposto quando for verificado que ocorreram entradas de mercadorias sem registro. No entanto, como já suscitado, é evidente que nenhuma empresa se beneficia em deixar de escriturar entrada de mercadorias, pois, nesse caso, deixa de registrar o crédito do imposto.

Baseado nessas premissas, não pode o fisco, a seu bel prazer, simplesmente autuar a Impugnante, sem ao menos atentar-se para a realidade fática que ora se demonstra, uma vez que as Notas

Fiscais autuadas foram devidamente registradas em seus livros fiscais, motivo pelo qual a Impugnante vem fazendo levantamento de toda a documentação que corrobora a sua alegação, a fim de que não restem dúvidas quanto à total improcedência da “Infração 01”, prova que será juntada aos presentes autos oportunamente.

Abre tópico denominado “INFRAÇÃO 02: A ILEGITIMIDADE DA EXIGÊNCIA DO DIFAL ICMS”, informando que para uma melhor compreensão da constitucionalidade aventada, far-se-á um breve histórico legislativo antes de ingressar na discussão de fundo, eis que tal análise é imprescindível para o deslinde da presente controvérsia.

Assim, a Constituição Federal, no tocante às operações interestaduais que destinem mercadorias **a** contribuinte do ICMS, outorgou competência tributária, mesmo antes das alterações promovidas pela Emenda Constitucional nº 87/15, para que estas operações sejam tributadas pelo ICMS da seguinte maneira: **(a)** o valor correspondente à alíquota interestadual será recolhido ao Estado de Origem; e **(b)** caberá ao Estado de Destino a diferença entre sua alíquota interna e a alíquota interestadual aplicada.

A Lei Complementar que deveria regulamentar o ICMS não foi editada dentro do prazo previsto no art. 34, § 8º, do ADCT, razão pela qual, no estado provisório de vácuo legislativo, os Estados exerceram a competência legislativa concorrente plena prevista no art. 24, inciso I, e § 3º, da CF/88, para instituir a norma transitória que regulamentaria o ICMS: o Convênio ICMS nº 66/88, o qual, por sua vez, previa e regulamentava expressamente a exigência do DIFAL em operações como as discutidas no Auto de Infração em referência, através de seus arts. 2º, inciso II, 5º, *caput* e 21, parágrafo único, inciso XII, que transcreveu.

Com base nessa norma, o Estado da Bahia editou a sua Lei Estadual nº 7.014/96, com previsão de exigência do DIFAL na entrada de mercadoria oriunda de outro Estado da federação, quando destinada ao ativo fixo/permanente ou uso/consumo de contribuinte do ICMS (reproduzida no art. 305, § 4º, inciso III, alínea “a” do RICMS/BA).

O Convênio ICMS nº 66/88 produziu efeitos somente até a edição e entrada em vigor da Lei Complementar nº 87/96, que alterou substancialmente diversos pontos do regime jurídico estabelecido provisoriamente pelos Estados, como, por exemplo, ao **(a)** prever a não incidência do ICMS na exportação de tributos semi - elaborados; **(b)** possibilitar a tomada de créditos relativos à aquisição de bens para o ativo fixo ou a entrada de energia elétrica para revenda ou industrialização; e, no que é relevante para o caso, **(c)** suprimir **(c.1)** o fato gerador do ICMS na entrada de mercadoria oriunda de outro Estado, destinada ao uso/consumo ou ativo fixo/permanente, e **(c.2)** a base de cálculo e alíquota desta operação.

Reitera que a Lei Complementar nº 87/96 não previu ou regulamentou a exigência do DIFAL do ICMS nestas operações, em especial no tocante à definição **(i)** do fato gerador; **(ii)** da alíquota; **(iii)** da base de cálculo; **(iv)** do contribuinte ou responsável tributário pelo recolhimento.

Frisa que a norma manteve a previsão para cobrança do tributo do destinatário consumidor final na aquisição interestadual de energia elétrica, petróleo, lubrificantes e combustíveis (art. 4º, parágrafo único, inciso IV, da LC nº 87/96), de forma que a remoção da previsão para cobrança do DIFAL nas operações com as demais mercadorias não foi um lapso ou omissão legislativa, mas sim uma opção do legislador complementar de não utilizar em sua plenitude a outorga de competência tributária, ou seja, silêncio eloquente.

Esta opção, contudo, não foi observada pelo Estado da Bahia, que jamais alterou a sua legislação para, nos conformes da Lei Complementar, suprimir a previsão de exigência do DIFAL quando da entrada de mercadoria oriunda de outro Estado da federação, quando destinada ao ativo fixo/permanente ou uso/consumo de contribuinte do ICMS.

A controvérsia, como se vê, diz respeito exclusivamente à constitucionalidade da instituição e cobrança do DIFAL, previsto pela Constituição Federal, mas não regulamentado pela Lei Complementar responsável por fazê-lo, sendo certo que a constatação de que tal exigência

afronta o sistema constitucional tributário é praticamente intuitiva.

Friza que a função mais importante das Leis Complementares Tributárias foi estabelecida no art. 146, inciso III da CF/88, que lhes reservou de maneira inafastável e indelegável a incumbência de estabelecer normas gerais acerca da regra matriz dos tributos. Especificamente quanto ao ICMS, para afastar qualquer possível debate, o constituinte optou pela redundância e expressamente reafirmou a reserva de lei complementar no art. 155, § 2º, inciso XII da CF/88. Reproduz os trechos dos dispositivos constitucionais em questão relevantes para a controvérsia.

Portanto, cabe à Lei Complementar adentrar nos traços gerais da outorga de competência tributária constitucional e estabelecer os elementos básicos dos impostos a serem instituídos pelas Leis Ordinárias dos entes tributantes, sem os quais não é possível realizar a efetiva exigência tributária.

Assim, a mera previsão genérica quanto à possibilidade de tributação de determinado fato jurídico na Constituição Federal, exceto no caso de completo e nefasto vácuo legislativo em razão de inércia do Congresso Nacional não permite ao ente tributante instituir o tributo autorizado, na ausência de previsão deste mesmo fato gerador e dos demais critérios quantitativos em Lei Complementar.

Nesse sentido, é a recentíssima jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, condicionando a instituição de modalidades de tributação pelo ICMS por lei ordinária, inclusive do diferencial de alíquotas, à previsão em Lei Complementar, conforme recentes precedentes exemplificativos, que copiou, dentre os quais se destaca o Recurso Extraordinário nº 439.796, que foi julgado com repercussão geral reconhecida.

Para que não restem dúvidas, transcreve trecho do voto proferido pelo Ministro Roberto Barroso, no Recurso Extraordinário nº 580.903/PR (acompanhado por unanimidade), em que é expressamente tratada a discussão travada nestes autos.

O óbice constitucional em tela também já foi (a) vislumbrado pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, no âmbito do CONFAZ, quando da análise do DIFAL após as alterações promovidas pela EC nº 87/15, que apontou a necessidade da previsão em Lei Complementar para que o DIFAL pudesse ser instituído (o que nunca ocorreu), quando da edição de seu Parecer nº 1.226/2015; e, (b) reconhecido anteriormente pelos Tribunais de Justiça do Rio de Janeiro e do Distrito Federal e dos Territórios.

Nem se alegue que o Estado da Bahia estaria exercendo sua competência legislativa plena, tendo em vista que o art. 24, § 3º, da CF/88, só permite tal providência no caso de total inexistência de Lei Complementar que trate de normas gerais em matéria tributária, o que, evidentemente, não se aplica caso a norma exista e só não preveja a tributação da maneira que o ente tributante gostaria.

No caso da LC nº 87/96 não há omissão legislativa, mas tão-somente uma escolha de não estabelecer tal modalidade de tributação a despeito da autorização constitucional para tanto, mesmo porque o Convênio ICMS nº 66/88 expressamente previa tal possibilidade e bastaria que a Lei Complementar o replicasse, como o fez em tantas outras passagens. Não se pode confundir silêncio eloquente com omissão legislativa, pois ao não prever a hipótese de incidência, a LC nº 87/96 já se manifestava de maneira exauriente e conclusiva no sentido de que tal operação não poderia ser tributada pelo DIFAL.

O entendimento de que a ausência de inclusão de determinada operação como fato gerador do ICMS pela Lei Complementar que regulamenta o tributo em questão permitiria que o Estado exercesse competência legislativa plena para prever, em sua Lei Estadual, que tal operação seria fato gerador do tributo significaria tornar letra morta a reserva de LC prevista no art. 146, inciso III, “a” da CF/88.

Para que se tenha ideia do absurdo: A prosperar a tributação na forma pretendida pelo Estado da Bahia, estaria este autorizado a tributar qualquer operação de circulação de mercadorias que bem

entendesse, bastando, em sua lei ordinária, “complementar” a Lei Kandir. Seria, sem sombra de dúvida, o golpe de misericórdia no sistema constitucional de limitações ao poder de tributar, não podendo, em hipótese alguma, ser mantido este (ir)racional.

Com efeito, não há dúvidas que a exigência do DIFAL pelo Estado da Bahia, no caso concreto, é inconstitucional, pelo simples motivo de que a LC nº 87/96 **optou** por **(i)** não definir a entrada de mercadoria proveniente de outro Estado como fato gerador do tributo, tampouco **(ii)** estabelecer a alíquota e a base de cálculo aplicável nesta operação; de modo que o art. 4º, inciso XV da Lei Estadual nº 7.014/96 e seus reflexos no RICMS/BA, não possuem amparo em Lei Complementar, o que por sua vez gera a completa impossibilidade de imposição da exação correspondente à Impugnante, impondo-se a total improcedência da “Infração 02”.

Ainda em relação à infração 02, no tópico: INFRAÇÃO 02: O RECOLHIMENTO PARCIAL DO DIFAL E O PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL, diz que , ainda que não acolhidos os fundamentos já suscitados, a “Infração 02” aponta que a Impugnante teria deixado de recolher o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo e/ou de seu próprio consumo, conforme os quadros Demonstrativos de Resumo dos Créditos copiados.

Entretanto, a alegação não subsiste, tendo em vista que a Impugnante recolheu o ICMS referente ao diferencial de alíquota em valores superiores àqueles informados pelo Fiscal em seu demonstrativo, como demonstra a planilha abaixo, que traz os números das Notas Fiscais emitidas e os respectivos valores de ICMS pago (doc. 05):

ANO/2014		ANO/2015		ANO/2016	
Nº NF	VALOR ICMS	Nº NF	VALOR ICMS	Nº NF	VALOR ICMS
83.636/83.788	2.661,44	90.832/137.865	129,51	170.964	106,55
86.807	113,38	95.714	101,46	58.333	255,00
87.659	127,67	145.406	165,90	120.899	272,40
88.253	21,70	99.720	4,26	121.961	12,09
88.570	12,98	147.800	125,64	58.569	135,00
89.347	72,87	103.209	101,63	174.889/125.550	1.515,57
		149.665	76,80	148.191	181,34
		103.995	66,78	56.945	160,20
		106.516	153,67	151.887	513,77
		50.601	20,74	152.279	36,00
		151.997/107.222	93,82	154.201	90,00
		109.451	148,71	154.286	148,50
		154.307	59,75	155.094	36,00
		111.440	131,30	155.791	321,65
		156.963	87,10	58.449	165,82
		54.469/54414/112.112	1.716,71	130.331/130.326	1.676,37
		54.920	4,00	132.355	103,84
		55.012/112.664	1.045,90	132.739	73,98
		158.901	87,10	133.816	260,62
		112.714	136,51	134.028	178,21
		55.565	2,50	139.125	294,72
		114.320	177,83	142.893/142.731/142.807/142.862	1.613,09
		161.431/114.596	3.613,43	144.829	269,17
		56.928/115.722	2.681,69		
		116.888/116.847	4.368,72		
		166.072	243,70		
		117.937	11,80		
		118.386	72,92		
		119.092	38,62		
		58.174	5,00		
		119.306	102,85		
<b>TOTAL</b>	<b>3.010,04</b>		<b>15.776,35</b>		<b>8.419,89</b>

Nos anos de 2014 e 2016, destaca que a Impugnante recolheu o ICMS DIFAL em valor maior do que aquele informado no Auto de Infração. Consequentemente, a diferença do imposto a recolher se torna menor:

ANO 2014				ANO 2016			
Informações do AI		Valor efetivamente recolhido		Informações do AI		Valor efetivamente recolhido	
Valor devido aud.	R\$ 4.916,99	Valor devido aud. (Inf. AI)	R\$ 4.916,99	Valor devido aud.	R\$ 10.786,49	Valor devido aud. (Inf. AI)	R\$ 10.786,49
Valor lançado empresa	R\$ 1.845,54	Valor efetivamente recolhido	R\$ 3.010,04	Valor lançado empresa	R\$ 7.567,84	Valor efetivamente recolhido	R\$ 8.419,89
Valor ICMS	R\$ 3.071,45	DIFERENÇA do Imposto	R\$ 1.906,95	Valor ICMS	R\$ 3.218,65	DIFERENÇA do Imposto	R\$ 2.366,60

Já no ano de 2015, a Impugnante recolheu o ICMS DIFAL em patamar substancialmente maior do que aquele que entendeu ser devido o Fiscal Autuante. Tanto é assim que, a Impugnante possui um crédito de ICMS no valor de R\$ 6.607,77 (seis mil e seiscentsos e sete reais e setenta e sete centavos), conforme abaixo:

ANO 2015		
Informações do AI		Valor efetivamente recolhido
Valor devido aud.	9.168,58	Valor devido aud. (Inf. AI)
Valor lançado empresa	6.694,60	Valor efetivamente recolhido
Valor ICMS	2.473,98	CRÉDITO DE ICMS

Destaca que a alegação do Fiscal Autuante decorreu de um mero erro no preenchimento do “Sped EFD” pela Impugnante. Assim, não obstante os Documentos de Arrecadação Estadual (DAE) informem código de receite referente à ICMS antecipação parcial (Código nº 2175), fato é que tal recolhimento do imposto é, evidentemente, referente ao ICMS DIFAL.

Entende que deve ser observado, nesse caso, o princípio da verdade material, que visa buscar a realidade dos fatos. A aplicação desse princípio ao processo administrativo é fundamental, na medida em que a Administração, na busca constante pela satisfação do interesse público, não deve conformar-se com a verdade meramente processual ou formal, mas deve estender sua atividade investigatória, valendo-se de elementos diversos daqueles trazidos aos autos pelos interessados. Noutras palavras, a verdade material, princípio norteador de Direito Tributário, permite concluir que as verdadeiras informações fiscais devam prevalecer.

Em caso de dúvidas quanto à existência ou não de determinado direito alegado pelo contribuinte, a administração somente poderá tomar decisões após devidamente convencida da realidade dos fatos. Para tanto, tem o dever de trazer aos autos os dados, informações, documentos e demais elementos reputados necessários ao saneamento do processo.

Aduz que a Administração deve se ater também ao princípio da formalidade moderada em favor do administrado. Isto significa que o formalismo estrito deve ser seguido pela Administração, contudo, precisa ser sopesado quando se tratar de exigências impostas aos contribuintes. Portanto, não menos que evidente que quaisquer óbices oriundos de meras formalidades de origens acessórias não podem conduzir à desconsideração da existência de um procedimento tão relevante, sob pena de se ferir os princípios da verdade real, da formalidade moderada e, não se pode esquecer, do enriquecimento ilícito, decorrente da impossibilidade de restituição de valores pagos de forma indevida.

Fala sobre a aplicação da multa, que, no seu entender, são atentatórias aos princípios do não confisco e da razoabilidade, asseverando que em relação as “Infrações 01 e 02”, foram aplicados os percentuais de 100% (cem por cento) e 60% (sessenta por cento), respectivamente, e são evidentemente abusivas e totalmente descabidas.

Portanto, a presença da natureza confiscatória na multa sob questão, prática inclusive vedada pela Constituição Federal, que em seu art. 150, inciso IV, determina que “*Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos*

*Municípios (...) utilizar tributo com efeito de confisco;”.*

De acordo com este princípio, o ente tributante não pode subtrair mais do que uma parcela razoável do patrimônio do contribuinte, sob pena de incorrer em confisco, isto é, apropriação arbitrária do bem de propriedade do contribuinte. Tal entendimento já foi manifestado pelo Supremo Tribunal Federal quando do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 551/RJ, cujo Acórdão, unânime, não concedeu guarida, mais uma vez, aos diplomas legais que pretendiam aplicar multas abusivas e irrazoáveis.

Aperfeiçoando-se ainda mais a respeito do tema, o STF firmou que percentuais entre 20% (vinte por cento) e 30% (trinta por cento) são considerados adequados à luz do princípio do não confisco.

Ante o exposto, há de se concluir que, ainda que possa subsistir a presente autuação – o que se cogita apenas para fins de debate – as multas abusivas e absurdas que ora se exigem devem ser reduzidas a patamares razoáveis e proporcionais a suposta infração.

Finaliza formulando os seguintes pedidos:

- (i) *seja, inicialmente, acolhida a preliminar de decadência do crédito tributário referente aos períodos de fevereiro a dezembro de 2014, nos termos dos arts. 150, § 4º, c/c 156, inciso V, ambos do CTN;*
- (ii) *ainda em sede de preliminar, sejam acolhidas aquelas nulidades que atacam diretamente o lançamento em função dos vícios existentes;*
- (iii) *quanto ao mérito, seja julgada procedente a Impugnação, notadamente em função dos argumentos jurídicos levantados, para o fim de se cancelar integralmente o lançamento.*

Por fim requer que as publicações/intimações pertinentes ao presente processo sejam feitas exclusivamente em nome do advogado LUIZ GUSTAVO A. S. BICHARA, que as receberá no Escritório dos advogados que subscrevem a presente, na Avenida General Justo, nº 365, 2º e 9º andares, Centro, Rio de Janeiro/RJ, CEP nº 20021-130, sob pena de nulidade.

O autuante apresentou a Informação Fiscal de fls. 448 a 452, e após transcrever o teor das infrações informa que os demonstrativos que instruem as infrações encontram nos autos das fls. 10 a 232 e na mídia de fls. 233.

Em relação à preliminar de decadência afirma que a Infração 02 é decorrente da falta de recolhimento do ICMS Diferença de Alíquota devido nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas a uso e/ou consumo do estabelecimento, no período de janeiro de 2014 a dezembro de 2016. Assim, de acordo com o Incidente de Uniformização Incidente de Uniformização nº PGE 2016. I947 IO-O, razão assiste ao Autuado.

Em se tratando das Infrações 01, 03 e 04 não se aplica a decadência arguida pelo Autuado com base no Artigo 150, § 4º, da Lei nº 5.172/66 por não se tratar de lançamento por homologação atribuído ao sujeito passivo.

Quanto as preliminares de nulidade, diz que descabe comentário do Autuante, e não encontram respaldo na Legislação Tributária, especificamente no Artigo 18, do Decreto nº 7629/99.

No mérito, em relação à infração 01 diz que da leitura dos argumentos defensivos entende que não deparou com nenhum fato ou motivo capaz de elidir a acusação fiscal. Foi lançado o Crédito Tributário no valor de R\$ 38.080,81 (trinta e oito mil, oitenta reais e oitenta e um centavos) apurado na omissão de saídas de mercadorias tributadas maior que a omissão de entradas no exercício de 2014, conforme demonstrativo Plantage\_Omissões\_2014\_2015.xlsx (mídia de fls. 233), entregue ao Autuado conforme “Recibo de Arquivos Eletrônicos” (fls. 234).

O que se depreende é a simples negativa do cometimento da transgressão à Legislação Tributária sem apresentar qualquer prova capaz de descaracterizar a acusação, conforme prevê o Artigo 143 do Decreto nº 7629/99. Assim mantém a acusação.

Na infração 02 diz que os argumentos apresentados simplesmente, faz referência ao Artigo 2º, Inciso IV, da Lei nº 7.014/96. O demonstrativo de fls. 172 a 232 relaciona as operações realizadas pelo Autuado, que comprovam sua responsabilidade tributária. Transcreve a redação do Artigo 5º e sectários da Lei nº 7.014/96, e assevera que a matéria aqui tratada se refere às aquisições interestaduais de mercadorias adquiridas para uso e/ou consumo do estabelecimento.

Quanto ao argumento defensivo de que os valores exigidos foram objeto de recolhimento, conforme DAE's que anexa em cópia das fls. 323 a 445 afirma que ao examiná-la comprovou que não se trata de recolhimento do ICMS Diferença de alíquotas, cuja Receita é 0791 e sim do ICMS Antecipação Parcial, Receita 2175.

Aduz que à exceção da decadência arguida, os argumentos apresentados quanto à Infração 02 são frágeis e incapazes de elidir a acusação.

Quanto às infrações 03 e 04 afirma que o Autuado nada apresentou, e quanto às multas atentatórias aos princípios do não-confisco e da “razoabilidade”, não é da competência do Autuante dirimir sobre tal matéria.

Conclui dizendo que após análise dos argumentos defensivos da Autuada, entende que somente a arguição de decadência dos meses de janeiro a novembro de 2014 merecem acolhida e reconhecimento, com base no Incidente de Uniformização Incidente de Uniformização nº PGE 20 16. I947 IO-O. Os demais são incapazes de elidir as acusações.

Acrescenta que não restou comprovado nenhum recolhimento a título de ICMS Diferença de Alíquota nas aquisições de mercadorias destinadas a uso e/ou consumo do estabelecimento. Na mesma linha, não apresentou nenhum fato capaz de elidir a acusação da Infração 01, assim como nenhuma prova contrária foi apresentada quanto às Infrações 03 e 04.

Diante do exposto, requer a procedência do Auto de Infração nº 178891.0002/19-7.

Na sessão suplementar realizada em 23 de novembro de 2022 o processo foi convertido em diligência para que, em relação à infração 02, o autuante tomasse as seguintes providências:

1. verificasse se de fato as notas fiscais apontadas pelo defendante às fls. 282 a 283 estavam incluídas no demonstrativo que serviu de base para a presente exigência, ou seja, estavam inseridas no demonstrativo de fls. 172 a 232, e se foram objeto de recolhimento através dos DAEs anexados às fls. 323 a 445;
2. se positivo, excluísse da presente exigência e apresentasse novos demonstrativos, se necessário, com as notas fiscais remanescente.

Posteriormente, a Inspetoria deveria intimar o sujeito passivo, fornecendo-lhe no ato da intimação, cópia dos novos elementos, com indicação do prazo de 10 (dez) dias para sobre eles se manifestar, querendo.

Havendo manifestação do autuado seja dada ciência ao autuante a fim de prestar nova Informação Fiscal.

O autuante às fls. 459 a 462 se posiciona no sentido de que o imposto exigido na infração 02, se refere ao ICMS Diferença de Alíquota devido nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas a uso e/ou consumo do estabelecimento, com previsão no art. 2º inc. IV da Lei 7.014/96.

Considerando que, de acordo com o previsto no art. 310, parágrafo único II, é vedada a utilização de crédito fiscal nas entradas de bens ou materiais não destinados à comercialização, (caso da autuada);

Considerando que o autuado recolheu, em relação às notas fiscais indicadas pelo defendante nas fls. 282 a 283, comprovado através dos DAEs anexados pelo defendante, o ICMS Antecipação Parcial (Código de Receita 2175), previsto no art. 12-A. Considerando o que dispõe o art. 309, inciso II, do decreto nº 13.780,12, externou o entendimento de que se tratam de receitas diferentes. No caso de Diferença de Alíquota devido nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas

a uso e/ou consumo do estabelecimento o recolhimento do imposto poderá ser apurado na conta corrente gráfica (RAICMS/EFD) e recolhido sob o código 0795 ou 0791, não cabendo utilização nem do crédito fiscal destacado nos documentos fiscais, nem do valor recolhido.

No caso da Antecipação Parcial, recolhido sob o código de Receita 2175, cabe a utilização, a título de crédito fiscal, do valor do imposto recolhido assim como a utilização do crédito destacado nos correspondentes documentos fiscais. Portanto, são receitas diferentes de ICMS, com dispositivos distintos na Legislação Tributária.

No caso concreto, o autuado incluiu Notas Fiscais sobre os quais é devido o ICMS Diferença de Alíquota (material destinado a uso e /ou consumo do estabelecimento), na sua apuração do ICMS Antecipação Parcial, cujo valor recolhido foi levado a crédito na sua escrita fiscal.

Conclui que no seu entendimento a adoção das medidas determinada na diligência é contrária ao previsto na Lei 7.014/96 e Decreto 13.780/12.

O sujeito passivo foi cientificado e concedido o prazo de 10 dias para se manifestar, fls. 463 a 463-A.

À fl. 466 foi anexada petição do contribuinte solicitando a dilação do prazo em 30 (trinta) dias, para juntada de documentos adicionais que comprovaria a alegação do pagamento do ICMS Difal, o que foi deferido pelo Inspetor Fazendário, fl. 550v, e comunicado ao sujeito passivo através de Intimação enviada via correios, conforme Aviso de Recebimento- AR, fl. 552.

O sujeito passivo se manifesta às fls. 554 a 561, dizendo que em cumprimento a diligência solicitada o Fiscal autuante ponderou que **(i)** o imposto exigido na Infração 02 refere-se ao ICMS DIFAL previsto no art. 2º, inciso IV, da Lei nº 7.014/96, e recolhido sob os códigos 0795 ou 0791; e, por sua vez, **(ii)** a Empresa recolheu o ICMS Antecipação Parcial, previsto no art. 12-A da Lei nº 7.014/96, e recolhido sob o código *de receita* 2175, concluindo, ao fim, que “são receitas diferentes de ICMS, com dispositivos distintos na Legislação Tributária”.

Contudo, conforme expõe a seguir, as informações do Fiscal não merecem acolhimento.

Especificamente quanto aos débitos da Infração 02, o Fiscal autuante entendeu que a Requerente teria deixado de recolher o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo e/ou de seu próprio consumo, conforme o quadro demonstrativo abaixo:

MÊS	2014		2015		2016	
	VALOR DEVIDO AUD. (AI)					
<b>1</b>	271,64		2.603,40		1.851,50	
<b>2</b>	659,26		172,48		456,59	
<b>3</b>	459,37		701,66		4.150,13	
<b>4</b>	0,00		730,81		0,00	
<b>5</b>	218,29		848,85		0,00	
<b>6</b>	93,83		699,41		0,00	
<b>7</b>	903,13		504,38		0,00	
<b>8</b>	587,28		338,14		0,00	
<b>9</b>	452,52		402,59		0,00	
<b>10</b>	326,29		670,87		846,41	
<b>11</b>	762,53		686,07		1.309,86	
<b>12</b>	182,85		809,92		2.172,00	

Menciona que o mesmo procedimento foi feito em todos os períodos indicados na Infração 02, exceto nos meses de 08/2014 e 10/2014, nos quais foram recolhidos pelas guias de ICMS-DIFAL, sob o código 0791 (**doc. 02**):

MÊS	2014		2015		2016	
	VALOR RECOLHIDO					
<b>1</b>	159,76		1.785,90		1.300,75	
<b>2</b>	424,98		101,46		292,35	
<b>3</b>	382,60		677,25		3.020,84	

<b>4</b>	0,00	498,21	0,00
<b>5</b>	128,34	544,31	0,00
<b>6</b>	55,20	443,06	0,00
<b>7</b>	5,58	333,15	0,00
<b>8</b>	379,81	223,51	0,00
<b>9</b>	292,75	327,22	0,00
<b>10</b>	191,93	516,60	541,41
<b>11</b>	448,54	547,12	897,62
<b>12</b>	107,55	696,81	1.472,33

Ao que tudo indica, a Fiscalização Baiana não conseguiu realizar a vinculação dos recolhimentos de ICMS-DIFAL aos cofres estaduais, uma vez que o recolhimento desta modalidade do tributo é efetuado com a mesma guia do ICMS- Normal, nos termos dos Registros de Apuração dos exercícios de 2014 a 2016 (doc. 01). Logo, é comum que haja um descompasso sistêmico no momento de validar o pagamento.

A título exemplificativo, colaciona a tela do Registro de Apuração de ICMS de janeiro/2014, no qual demonstra a forma de recolhimento do ICMS-DIFAL, por dentro da apuração do ICMS-Normal:

REGISTRO DE APURAÇÃO DO ICMS – APURAÇÃO			
PLANTAGE CONFECCAO E COMERCIO – 000061			
WSCRIÇÃO ESTADUAL: 101011746 CGC (MF): 07.616.661/0047-10			
FOLHA. 001		MÊS OU PERÍODO ANO 01/01/2014 - 31/01/2014	
			VALORES
			COLUNA AUXILIAR
			SOMAS
DÉBITO DO IMPOSTO			
DEBITO	001 - por saídas com DÉBITO do imposto	0.00	76 258.21
			159.76
	002 - 025 Diferencial de Alíquota	159.76	0.00
	003 - estorno de CRÉDITO?™	0.00	0.00
	004 - total dos DÉBITOS (001+002+003)	0.00	76 417.97
CREDITO DO IMPOSTO			
CREDITO	005 - por entradas com CRÉDITO do imposto	0.00	23 578.83
	006 - outros CRÉDITOS	0.00	38 680.22
	006 030 ICMS ANTECIPADO	38 680.22	0.00
	007 - estorno de DÉBITOS	0.00	0.00
	008 - subtotal dos CRÉDITOS (005*006*007)	0.00	62 259.05
	009 - saldo CREDOR do período anterior	0.00	0.00
	010 - total dos CRÉDITOS (008*009)	0.00	62 259.05
APURAÇÃO DE SALDO			
SALDO	011 - saldo DEVEDOR (004 - 010) se 04 > 10	0.00	14 158.92
	012 - deduções	0.00	0.00
	013 - imposto a recolher (011 - 012)	0.00	14 158.92
	014 - saldo CREDOR (010 - 004) se 04 < 10	0.00	0.00
INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES			

Menciona que o mesmo procedimento foi feito em todos os períodos indicados na Infração 02, exceto nos meses de 08/2014 e 10/2014, nos quais foram recolhidos pelas guias de ICMS-DIFAL, sob o código 0791 (doc. 02): A diferença entre os valores autuados e aqueles registrados/recolhidos pela ora Requerente são referentes à adoção da sistemática de “base dupla” do ICMS-DIFAL no Estado da Bahia, adotada pelo Fiscal Autuante, em relação aos exercícios de 2014 a 2016.

Isso porque, para determinar o valor do ICMS-DIFAL supostamente devido pela ora Requerente, o Fisco realizou o seguinte cálculo:

$$BC_{Difal} = \frac{(valor\ da\ operação) - ICMS_{destacado} + IPI}{1 - a_{interna}}$$

Na fórmula acima, “a.interna” é a alíquota interna do Estado da Bahia, e o “valor da operação” é aquele constante do documento fiscal relativo à operação. Para realizar o cálculo acima, a I. Fiscalização, ainda que sem dizê-lo expressamente, se baseou no Convênio ICMS nº 52/2017, publicado em 28.04.2017 (depois dos fatos geradores) que assim prevê:

*Cláusula primeira. Os convênios e protocolos celebrados pelas unidades federadas para fins de substituição tributária do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) devido nas operações subsequentes observarão o disposto neste convênio.*

*§ 1º O disposto no caput aplica-se também ao imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna da unidade federada de destino e a alíquota interestadual incidente sobre as operações interestaduais com bens e mercadorias destinadas ao uso, consumo ou ativo imobilizado do destinatário contribuinte do imposto.”*

“Cláusula décima quarta O imposto a recolher por substituição tributária será:

(...)

*II - em relação aos bens e mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária destinados a uso, consumo ou ativo imobilizado do adquirente, o valor calculado conforme a fórmula “ICMS ST DIFAL = [(V oper - ICMS origem) / (1 - ALQ interna)] x ALQ interna - (V oper x ALQ interestadual)”, onde: (...)"*

Nesse caso, não se utiliza o valor da operação constante da nota fiscal como base de cálculo do ICMS-DIFAL, mas sim uma base de cálculo fictícia, calculada a partir da subtração, do valor da operação, do ICMS destacado no documento fiscal (devido ao Estado de origem), e o posterior acréscimo do ICMS que seria devido ao Estado de destino em uma operação interna. A partir daí, chega-se ao valor do ICMS que seria devido ao Estado de destino em uma operação interna fictícia, para então se subtrair o valor do imposto estadual destacado na nota fiscal.

Ocorre, todavia, que esse método não corresponde ao que prevê o art. 17, inciso XI, da Lei Estadual nº 7.014/1996, que possuía a seguinte redação ao tempo da ocorrência dos supostos fatos geradores:

“Art. 17. A base de cálculo do imposto é:

*XI - nas hipóteses dos incisos XV e XVI do caput do art. 4º desta Lei, o valor da operação ou prestação na unidade federada de origem, acrescido do valor do IPI, frete e demais despesas cobradas, devendo o montante do ICMS relativo à diferença de alíquotas integrar a bases de cálculo.”*

Apresenta quadro com a comparação entre a base de cálculo do ICMS-DIFAL prevista no Convênio ICMS nº 52/2017 e na Lei Estadual nº 7.014/96, com a sua redação ao tempo da ocorrência dos supostos atos geradores.

Base de cálculo (Convênio ICMS nº 52/2017):	Base de cálculo (Lei Estadual nº 7.014/1996):
$BC_{Difal} = \frac{(valor\ da\ operação) - ICMS_{destacado} + IPI}{1 - a_{interna}}$	$BC_{Difal} = \frac{(valor\ da\ operação) + IPI}{1 - (a_{interna} - a_{interestadual})}$

Assevera que a lei estadual instituidora do ICMS na Bahia previa expressamente que a base de cálculo do ICMS-DIFAL é o próprio valor da operação na unidade federada de origem, ou seja, o valor constante do documento fiscal que reflete a operação da mercadoria.

O referido tanto é verdade que em 2021, por meio da Lei nº 14.415, alterou-se a Lei nº 7.014/1996 para, somente então, instituir-se a base de cálculo “dupla”, aplicável no Estado da Bahia, com a correção do vício de legalidade que a Fiscalização cometia ao exigir o imposto da forma majorada.

Quanto a isso, é inafastável a regra contida no artigo 105, do Código Tributário Nacional, segundo o qual a “legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes”, pelo que a alteração promovida na lei não alcança os supostos fatos geradores tratados na autuação (2014 a 2016).

Ora, se o legislador baiano alterou, em 2021, a Lei nº 7.014/96 para instituir a base de cálculo

dupla no Estado, é inequívoca a conclusão de que, antes da vigência da Lei nº 14.415/2021, de 20.12.2021, a base de cálculo do imposto era única, qual seja.

Apresenta o comparativo entre a redação contida na Lei nº 7.014/96 antes e depois das alterações promovidas pela Lei nº 14.415/2021. Portanto, não bastasse a inexistência de lei complementar que determinasse a base dupla enquanto a correta para fins de fixação de base de cálculo do ICMS-DIFAL - *uma vez que a LC nº 190, que dispõe sobre a “base dupla”, só veio a ser sancionada em 04.01.2022* -, é certo que a própria lei baiana previa de maneira expressa a base de cálculo única, com base no valor da operação, nos termos em que apurado pela Requerente.

Solicita o retorno dos autos em diligência, para que, em relação aos períodos objeto da Infração 02, seja considerada a sistemática adotada pela Lei nº 7.014/96 (e não com base no Convênio 52/2017, antes das alterações promovidas pela Lei nº 14.415/2021, a fim de que seja reconhecido o pagamento integral do ICMS - DIFAL em cobrança.

O autuante foi cientificado e a fl. 604 informando já ter se manifestado no sentido de que, no seu entender o pedido de diligência é contrário ao previsto na Lei 7.014/96 e Decreto 13.780/12. Informa que foi cientificado sobre a referida documentação e retorna o PAF para que a Repartição o encaminhe ao CONSEF/ COORD ADMINISTRATIVA, para fins de instrução.

## VOTO

O presente Auto de infração lavrado em 20/12/2019, diz respeito a exigência de ICMS mais multas por descumprimento de obrigação acessórias no valor total de R\$ 171.407,95, em razão da constatação dos seguintes fatos:

Infração 01 - 04.05.02 - *Falta de recolhimento do imposto relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem emissão de documento fiscal, sem respectiva escrituração decorrente da falta de registro de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, no exercício de 2014. Valor do imposto: R\$ 38.080,81, acrescido da multa de 100 %, prevista pelo Art. 42, inciso III da Lei nº 7.014/96.*

Infração 02 - 06.05.01 - *Deixou de recolher ICMS referente a diferença de alíquota na aquisição de mercadorias oriundas em outras unidades da Federação, destinada ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento, no valor de R\$ 8.830,00, acrescido da multa de 60% prevista no art. 42, inciso II, alínea “f”, da Lei nº 7.014/96.*

Infração 03 - 16.14.03- *Deixou o contribuinte de atender intimação para a entrega do arquivo eletrônico de Escrituração Fiscal Digital – EFD, na forma e nos prazos previstos na Legislação Tributária, referente aos meses de janeiro de 2014 a dezembro de 2015, no valor de R\$ 91.377,14.*

Infração 04 - 16.14.04 - Deixou o contribuinte de efetuar a entrega do arquivo eletrônico da Escrituração Fiscal Digital – EFD, ou o entregou sem as informações exigidas na forma e nos prazos previstos na Legislação Tributária. Multa fixa aplicada de R\$ 1.380,00 no total de R\$ 33.120,00 prevista pelo Art. 42, inciso XIII-A, alínea “L” da Lei nº 7.014/96 c/c a Lei nº 12.917/13 e Art. 106 e 112 do CTN.

Em preliminar foi apresentada pelo autuado arguição de nulidade relacionadas as infrações 01, 03 e 04, pela ausência de elementos suficientes para se determinar com segurança o cometimento das supostas infrações.

Em relação à infração 01 assevera que de acordo com a capitulação legal utilizada no lançamento, há um equívoco no percentual referente à multa, uma vez que a Portaria nº 445/98, em seu art. 13, inciso I, estabelece, de forma bastante clara, que a multa será de 70% (setenta por cento) quando o valor da omissão de saída for maior do que o da omissão de entradas. Entretanto, foi aplicado o percentual de 100%, valendo-se, aparentemente, do art. 42, inciso III, da Lei nº 7.014/96, embora, ao

mesmo tempo, utilize a fundamentação atinente à multa de 70% (setenta por cento).

Não há como prosperar essa preliminar de nulidade, pois a redação originária do art. 13 da mencionada Portaria 445/98 previa a aplicação do percentual da multa de 70%, na ocorrência de omissões de saídas superiores às omissões de entrada, como é o caso sob análise. Entretanto, a redação do citado dispositivo foi alterada, através da Portaria nº 159, de 24/10/19, DOE de 25/10/19, efeitos a partir de 25/10/19, passando a ter a seguinte configuração:

*“Art. 13. No caso de existência tanto de omissão de entradas como de saídas de mercadorias, duas situações, pelo menos, podem ocorrer:*

*I - o valor da omissão de saídas é maior do que o da omissão de entradas: nesse caso deve ser cobrado o imposto relativo às operações de saídas omitidas com a multa correspondente, que absorve a penalidade relativa à falta de escrituração das entradas;*

Nestas circunstâncias, como o Auto de Infração foi lavrado em 20/12/2019, foi aplicada corretamente o percentual de 100%, conforme previsto na Lei nº 7.014/96, incisos III, alínea “g”, por se tratar de: *“outras omissões de receitas tributáveis constatadas por meio de levantamento fiscal, inclusive mediante levantamento quantitativo de estoque”*, conforme se observa da leitura do mencionado dispositivo legal:

*Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:*

*I)(...)*

*II)*

*III - 100% (cem por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente, apurando-se a ocorrência de:*

*a) Saldo credor de caixa*

*b) .....*

*g) outras omissões de receitas tributáveis constatadas por meio de levantamento fiscal, inclusive mediante levantamento quantitativo de estoque.”*

Foi arguido, ainda em relação à infração 01, a existência de omissão, no que diz respeito à aplicação da penalidade prevista no art. 42, inciso III, da Lei nº 7.014/95, pois não foi indicada, com precisão, qual alínea estaria sendo considerada como infringida.

Também não há como prosperar essa preliminar de nulidade, pois de acordo com a descrição dos fatos inserida no Auto de infração e os levantamentos elaborados pelo fisco que são partes integrantes do mesmo, verifica-se claramente que o ilícito é decorrente de levantamento quantitativo de estoque de mercadorias tributáveis, onde se apurou tanto omissões de saídas como omissão de entradas, tendo recaído a exigência do imposto sobre o valor da omissão de maior expressão monetária, no caso o de saídas.

Portanto, o fato de não ter sido indicada a alínea em que se enquadrava o ilícito (Omissão de receitas tributáveis constatada mediante levantamento quantitativo de estoque), não trouxe qualquer cerceamento ao direito de defesa posto que, todos os elementos necessários à elaboração da peça defensiva foram disponibilizados ao autuado. Ademais, se acaso existissem incorreções, omissões ou outras inobservâncias meramente formais contidas na legislação, ou, até mesmo, apenas a indicação de dispositivo regulamentar, isto não seria motivo para anulação do lançamento, conforme se verifica através dos arts. 18, § 1º e 19 do RPAF/BA, a seguir transcritos:

*§ 1º As eventuais incorreções ou omissões e a não-observância de exigências meramente formais contidas na legislação não acarretam a nulidade do Auto de Infração ou da Notificação Fiscal, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, devendo as incorreções e omissões serem corrigidas e suprimidas por determinação da autoridade competente, desde que o fato seja comunicado ao sujeito passivo, fornecendo-se-lhe no ato da intimação cópia dos novos elementos, com a indicação do prazo de 10 (dez) dias para sobre eles se manifestar, querendo.*

*Art. 19. A indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja*

correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal.

Em relação às infrações 03 e 04, o impugnante argumentou que teria ocorrido inadequação da legislação aplicada, que se baseou no art. 42, inciso XIII-A, alínea “l” da Lei nº 7.014/96. Acrescentou que a conduta tipificada na norma seria as multas de R\$ 1.380,00 (mil e trezentos e oitenta reais) e 1% (um por cento) quando ocorrer, respectivamente, a falta de entrega da EFD e o não atendimento de intimação para entrega da escrituração não enviada. Ou seja, as multas deverão incidir quando o contribuinte NÃO entregar a EFD e NÃO atender as intimações para a entrega da EFD não enviada.

Assevera que não foi o que ocorreu, conforme a própria “Descrição dos Fatos” prevista no Auto de Infração, que assim se apresenta: *“Inicialmente, constatamos diversos erros nas EFD transmitidas pelo Contribuinte. Procedemos à intimação formal para correções, no prazo de trinta dias, na forma da legislação vigente à época. Posteriormente, o Contribuinte solicitou uma dilatação de prazo de dez dias, que lhe foi concedida. Porém, apesar do prazo dilatado, constatamos que os arquivos EFDs transmitidos continham ainda uma quantidade significativa de erros, como pode ser constatado nos relatórios de erros e intimações em anexo. Em sendo assim, estamos emitindo multa formal, na forma do inciso L do parágrafo XIII-A do Artigo 42 da Lei 7.014 de 07 de dezembro de 1996.”*

Para um melhor entendimento transcrevo abaixo o disposto no art. 42, inciso XIII-A, alínea “l” da Lei nº 7.014/96, vigente à época dos fatos geradores:

*Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:*

*XIII-A - nas infrações relacionadas com a entrega de informações em arquivo eletrônico e com o uso de equipamento de controle fiscal ou de sistema eletrônico de processamento de dados:*

*l) R\$ 1.380,00 (um mil, trezentos e oitenta reais) pela falta de entrega, no prazo previsto na legislação, da Escrituração Fiscal Digital - EFD, devendo ser aplicada, cumulativamente, multa de 1% (um por cento) do valor das entradas de mercadorias e prestações de serviços tomadas, em cada período de apuração, pelo não atendimento de intimação para entrega da escrituração não enviada;*

Por outro lado, o RICMS-BA/12, vigente à época dos fatos geradores estabelecia que em caso de falta de entrega de arquivo eletrônico da Escrituração Fiscal Digital – EFD no prazo regulamentar ou entrega sem as informações exigidas na legislação, o contribuinte teria o prazo de trinta dias para o envio da mesma, conforme o disposto no § 4º do art. 247, do RICMS/12 *in verbis*:

*“Art. 247. A Escrituração Fiscal Digital - EFD se constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal, bem como no registro de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte (Conv. ICMS 143/06).*

*(...)*

*§ 4º O contribuinte terá o prazo de 30 dias, contados da data do recebimento da intimação, para envio da EFD não entregue no prazo regulamentar ou entregue com inconsistências.”*

Portanto, no caso em tela, o sujeito passivo foi intimado por três vezes, ou seja, em 21/10/2019; 13/12/2019 e 20/12/2019, conforme documentos anexados aos autos, para fazer a apresentação dos arquivos, entregues com inconsistências, e lhe foi concedido o prazo de 30 dias, em todas as oportunidades, porém, segundo a fiscalização, tais arquivos permaneceram sem as devidas retificações, razão pela qual na infração 03 foi aplicada a multa de 1% sobre o somatório dos valores mensais das entradas, e na infração 04, multa fixa de R\$ 1.380,00, por cada período em que os arquivos da EFD foram entregues com inconsistências, na época prevista, independente de qualquer intimação, conforme previsto na alínea “l” do inciso XIII-A, do art. 42, da Lei nº 7014/96, vigente à época dos fatos geradores,

Dessa forma, rejeito as preliminares de nulidade apresentadas nas razões de defesa.

O sujeito passivo requereu a declaração de decadência dos fatos geradores ocorridos entre fevereiro a dezembro de 2014, com base no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

Conforme estabelece o art. 150 do CTN, “*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*”.

O § 4º estabelece que, “*se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (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*”. Neste caso, a contagem do prazo de decadência é a partir do fato gerador do tributo.

Por outro lado, de acordo com o art. 173, I do CTN, “*o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado*”.

Sobre o tema foi emitido pela PGE/PROFIS parecer em **Incidente de Uniformização nº 2016.194710-0**, nos seguintes termos:

1 - *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 corresponderia às operações declaradas.*

2 - *O entendimento firmado deve ser aplicado apenas aos fatos geradores ocorridos posteriormente a 12/06/2008, data em que editada a Súmula Vinculante nº 08 pelo STF. Antes desta data, como não havia provimento judicial definitivo e vinculante acerca da questão, não dispunha a Administração de substrato jurídico que lhe autorizasse negar aplicação à norma do art. 107-B, 9º, do COTEB, então válida, vigente e eficaz.*

3 - *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. 150, 4º, 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.*

As hipóteses de dolo, fraude ou simulação são ressalvadas da regra constante do art. 150, 4º, do CTN, sujeitando-se, por conseguinte, ao disposto no art. 173, inc. 1, do mesmo Código. Nessa esteira, ainda quando tenha o contribuinte efetuado o pagamento parcial do imposto correspondente às operações declaradas, há casos específicos em que o prazo decadencial deverá ser contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorrido o fato gerador.

No caso presente, vejo que as questões debatidas nestes autos se amoldam, em parte, à regra prevista pelo Art. 150, § 4º do CTN, vez que em relação a infração 02, apesar de constar na acusação de que a exigência tributária diz respeito à falta de pagamento do ICMS Diferença de Alíquota devido nas aquisições de ativo imobilizado e/ou material de uso e consumo, o sujeito passivo comprovou a existência de pagamentos efetuados tempestivamente, de acordo com o valor lançado, fato que será devidamente apreciado na análise do mérito.

Assim, com lastro no entendimento da PGE/PROFIS consignado através do Incidente de Uniformização nº 2016.194710-0 retro transscrito, acolho a prejudicial de mérito suscitada pelo autuado em relação aos fatos geradores anteriores a 26/12/2014, vez que o mesmo tomou ciência da lavratura do Auto de Infração em 26/12/2019, que é o marco inicial para a contagem do prazo decadencial, devendo, desta maneira, serem excluídos do lançamento os valores relativos à infração 02, referentes aos meses de janeiro, fevereiro, março, maio a novembro de 2014, que totaliza o montante de R\$ 3.062,09.

No que diz respeito à infração 01, que é decorrente de levantamento quantitativo de estoques de mercadorias, em exercício fechado, onde foram apuradas omissões de entradas e saídas de mercadorias, consequentemente, ditas operações não foram declaradas pelo sujeito passivo. Neste tipo de auditoria o lançamento do imposto ocorre no último dia do exercício, no caso, em 31/12/2014, já que é impossível saber em qual momento ocorreu eventual saída ou entrada de mercadorias sem a correspondente documentação fiscal.

Portanto, inequívoco o fato de o contribuinte não ter antecipado qualquer pagamento de que nos fala o Art. 150, § 4º do CTN, sendo clara e inquestionável a não aplicação do mesmo ao caso em comento, devendo vigorar o entendimento de aplicação do prazo previsto no artigo 173, inciso I do CTN, contando-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Assim, nessa linha de entendimento, a contagem do prazo de decadência em relação aos fatos geradores, ocorridos no exercício 2014, teve início em 01/01/2015, e como o sujeito passivo tomou ciência da lavratura do Auto de Infração em 26/12/2019, que é o marco inicial para a contagem do prazo decadencial não se vislumbra nos autos, qualquer presença do instituto da decadência.

Com relação às infrações em que se exige multa por descumprimento de obrigação acessória – Infrações 03 e 04, conforme se depreende da redação do § 4º do art. 150 do CTN a aplicação daquela regra decadencial é a existência de algum pagamento passível de homologação – obrigação de dar –, o que não ocorre no caso das multas por descumprimento de obrigação acessória – obrigação de fazer, devendo ser aplicada a regra disposta no inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional – CTN, o qual estabelece o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador.

Portanto, nessa linha de entendimento, a contagem do prazo de decadência em relação aos fatos geradores, objeto das infrações 03 e 04, verificados no exercício de 2014 a 2015 teve início em 01/01/2015, encerrando-se em 31/12/2021, de forma que não se encontrava extinto o direito do fisco de lançar as penalidades por descumprimento das obrigações instrumentais aplicadas nestas infrações.

Do exposto concluo que as infrações 01, 03 e 04, não estão alcançadas pela decadência, razão pela qual não acolho o argumento defensivo.

Passo a análise do mérito, em relação à infração 01 que, como dito anteriormente é decorrente de levantamento quantitativo de estoques de mercadorias, em exercício fechado, de 2014.

No que diz respeito a arguição do impugnante de que não existe a “presunção legal”, prevista no art. 4º § 4º, inc. IV da Lei 7.014/96, indicada pelo Fiscal Autuante, sob o argumento de que nenhuma empresa se beneficia em deixar de escriturar entrada de mercadorias, pois, nesse caso, deixa de registrar o crédito do imposto, constato que não há como prosperar a pretensão defensiva, haja vista que de acordo com a descrição das infrações e planilhas que embasaram a acusação, inseridas no CD, anexado aos autos, verifico que foi apurada tanto omissão de entradas quanto omissão de saídas, sendo exigido o imposto sobre o maior valor monetário, no caso omissão de saídas de mercadorias tributáveis, portanto, não se trata de presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis. Esta situação somente se configuraria se a exigência recaísse sobre a omissão de entrada, o que não foi o caso.

Para a apuração da base de cálculo foi utilizada a metodologia prevista na Lei nº 7.014/96, no art. 23-B, conforme indicado na capitulação legal da infração.

Assim é que, o contribuinte na apresentação da defesa apenas nega o cometimento da infração, sob o argumento de que as Notas Fiscais autuadas foram devidamente registradas em seus livros fiscais, motivo pelo qual vem fazendo levantamento de toda a documentação que corrobora a sua alegação, a fim de que não restem dúvidas quanto à total improcedência da “Infração”, prova que seria juntada aos autos oportunamente, entretanto, até o presente momento nada apresentou, apesar de ter decorrido mais de dois anos após a lavratura do Auto de Infração.

Assim, considerando o teor dos art. 142 e 143, do RPAF, que rezam que a recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária, e a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal. Dessa forma a infração 01 é totalmente subsistente, tendo em vista que o autuado não apontou qualquer equívoco, por acaso existente, no demonstrativo elaborado pela fiscalização, que deu respaldo ao presente lançamento.

A infração 02 diz respeito a falta de pagamento da diferença de alíquotas nas aquisições interestaduais de bens destinados ao ativo fixo e/ou consumo do estabelecimento.

Sobre a alegada falta impossibilidade de exigir o DIFAL – Necessidade de prévia edição de Lei Complementar para instituir o DIFAL – Precedentes reiterados no Conselho do STF, inclusive e Repercussão Geral”, onde apõe a necessidade de se editar a Lei Complementar para a cobrança de diferencial de alíquota alusivo ao ICMS, conforme introduzido pela Emenda Constitucional nº 87/2015, trazendo em argumentação dos julgados do STF em sede de Recurso Extraordinário, destacando-se o RE nº 439.796/PR, RE nº 1.287.019 (tema nº 1.093 da repercussão geral) e da ADI 5469, ressalto de que este CONSEF não pode se pronunciar em obediência ao disposto no art. 167, I, do RPAF/BA.

Assim é que no Estado da Bahia, foi instituída a exigência na Lei nº 7.014/96 (art. 4º inciso XV), transcrição que segue, vigente, na época dos fatos ocorridos, nos presentes autos.

O art. 4º inciso XV da Lei nº 7.014/96, assim define a ocorrência do fato gerador:

*Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:*

( ...)

*XV- da entrada ou da utilização, conforme o caso, efetuada por contribuinte do imposto, de mercadoria, bem ou serviço, em decorrência de operação interestadual ou de serviço cuja prestação tenha sido iniciada em outra unidade da Federação, quando a mercadoria ou bem forem destinados ao seu uso, consumo ou ativo permanente ou quando o serviço não estiver vinculado a operação ou prestação subsequentes alcançadas pela incidência do imposto.*

Portanto, no caso presente constato que dúvidas inexistem de que as aquisições objeto do presente lançamento foram destinadas ao ativo fixo da empresa ou material de uso e consumo e constitui fato gerador de ICMS, nos termos da legislação posta.

O sujeito passivo na apresentação da defesa assevera ser insubstancial a acusação, tendo em vista que a empresa recolheu o ICMS referente ao diferencial de alíquotas, inclusive nos anos de 2014 e 2016 em valores superiores àqueles informados no demonstrativo elaborado pela fiscalização.

Apresenta planilha indicando as notas fiscais objeto do lançamento, o total exigido anualmente, o efetivamente recolhido acompanhado das cópias de DAEs, fls. 323 a 445, e respectivos comprovantes de recolhimentos emitidos por instituições financeiras, e destaca que a alegação do Fiscal decorreu de um mero erro no preenchimento do Sped.

Explica que não obstante os Documentos de Arrecadação Estadual informem código referente ao ICMS antecipação parcial (código 2175), o recolhimento de fato diz respeito ao ICMS/DIFAL.

O autuante ao prestar a Informação Fiscal diz que o demonstrativo de fls. 172 a 232 se relaciona as operações realizadas pelo autuado, que comprovam sua responsabilidade tributária.

Transcreve o disposto no art. 5º da Lei 7.014/96 e a assevera que a matéria tratada se refere a aquisições interestaduais de mercadorias para uso e/ou consumo do estabelecimento e mantém integralmente o valor exigido.

Após análise do demonstrativo que deu respaldo ao lançamento fls. 172 a 232 e os documentos anexados pelo defensor, fls. 323 a 445, foi verificado que nos DAEs estão informadas diversas notas fiscais que se encontram listadas nos demonstrativos elaborados pela fiscalização, a exemplo das a seguir indicadas: exercício 2014: 83.636, 86.807;88253, exercício 2015: 81832;

95714;9972; exercício 2015: 99720.

Ante tais constatações, esta 4<sup>a</sup> Junta de Julgamento fiscal, decidiu pela conversão do presente processo em diligência para que o autuante, tomasse as seguintes providências:

3. verificasse se de fato as notas fiscais apontadas pelo defendante às fls. 282 a 283 estavam incluídas no demonstrativo que serviu de base para a presente exigência, ou seja, estavam inseridas no demonstrativo de fls. 172 a 232 e se foram objeto de recolhimento através dos DAEs anexados às fls. 323 a 445;
4. se positivo, excluísse da presente exigência e apresentasse novos demonstrativos, se necessário, com as notas fiscais remanescente.

O autuante no atendimento da diligência externou o entendimento de que se tratam de receitas diferentes. Asseverou que no caso de Diferença de Alíquota devido nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas a uso e/ou consumo do estabelecimento o recolhimento do imposto poderá ser apurado na conta corrente gráfica (RAICMS/EFD) e recolhido sob o código 0795 ou 0791, não cabendo utilização nem do crédito fiscal destacado nos documentos fiscais, nem do valor recolhido.

No caso da Antecipação Parcial, sendo efetuado o recolhimento cabe a utilização, a título de crédito fiscal, do valor do imposto recolhido assim como a utilização do crédito destacado nos correspondentes documentos fiscais. No caso concreto, como o autuado incluiu Notas Fiscais sobre os quais é devido o ICMS Diferença de Alíquota (material destinado a uso e /ou consumo do estabelecimento), na sua apuração do ICMS Antecipação Parcial, dito valor foi levado a crédito na sua escrita fiscal.

Concordo com o entendimento do autuante, pois ocorrendo a situação relatada, os valores acaso recolhidos juntamente com a Antecipação Parcial seriam anulados através do lançamento efetuado a crédito na escrita fiscal.

Entretanto, verifico que ao tomar ciência do resultado da diligência, o sujeito passivo asseverou que a Fiscalização Baiana não conseguiu realizar a vinculação dos recolhimentos de ICMS-DIFAL aos cofres estaduais, uma vez que o recolhimento desta modalidade do tributo foi efetuado com a mesma guia do ICMS - Normal, nos termos dos Registros de Apuração dos exercícios de 2014 a 2016.

Para comprovar a sua assertiva apresentou demonstrativo informando os recolhimentos do ICMS-DIFAL, por dentro da apuração do ICMS-Normal, acompanhados das cópias, em papel, do seu LRA, fl. 566 a 595 e também inseridas no pen drive de fl. 600.

O autuante ao ser cientificado manteve integralmente o teor da sua diligência e não se pronunciou a respeito das alegações trazidas pelo sujeito passivo.

Assim é que, feita a verificação dos documentos trazidos pelo defendant, constato que se encontra lançado no livro Registro de Apuração do ICMS, no campo 002 - outros Débitos as seguintes rubricas: 002 - 78 - DIFAL – Imobilizado e 002-79 DIFAL Consumo, valores estes não considerados no levantamento elaborado pela fiscalização.

Sendo assim, como esclarecido pelo próprio autuante os valores dos débitos referentes às diferenças de alíquotas de aquisições de mercadorias destinadas ao ativo imobilizado e uso e/ou consumo do estabelecimento podem ser lançadas a débito na conta corrente fiscal. Como tais valores são superiores ao exigido no presente lançamento, conluso pela insubsistência da infração 02, conforme a seguir demonstrado:

dez/14	75,30	107,55
jan/15	817,50	1.785,90
fev/15	71,02	101,46
mar/15	24,41	677,25
abr/15	232,60	498,21

mai/15	304,54	544,31
jun/15	256,35	443,06
jul/15	171,23	333,15
ago/15	114,63	223,51
set/15	75,37	327,22
out/15	154,27	516,60
nov/15	138,95	547,12
dez/15	113,11	696,81
jan/16	550,75	1.300,75
fev/16	164,24	292,35
mar/16	1.129,29	2.810,26
out/16	284,47	541,41
nov/16	405,62	897,62
dez/16	684,26	1.472,33

Dessa forma ficam prejudicadas as análises das demais questões suscitadas pelo defendante.

As infrações 03 e 04 se relacionam a penalidade por descumprimento de obrigação acessória, relacionada à entrega de arquivo eletrônico da Escrituração Fiscal Digital – EFD.

Infração 03: *Deixou o contribuinte de atender intimação para a entrega do arquivo eletrônico de Escrituração Fiscal Digital – EFD, na forma e nos prazos previstos na Legislação Tributária*, referente aos meses de janeiro de 2014 a dezembro de 2015. Multa no valor de R\$ 91.377,14, correspondente a 1% sobre o valor das entradas.

Infração 04: Falta de entrega do arquivo eletrônico da Escrituração Fiscal Digital – EFD, ou o entregou sem as informações exigidas na forma e nos prazos previstos na Legislação tributária, Multa fixa aplicada de R\$ 1.380,00 no total de R\$ 33.120,00.

Não foram apresentadas questões de mérito. Por outro lado, não há dúvida de que o autuado entregou os arquivos magnéticos com inconsistências, no prazo previsto na legislação, e quando intimado a regularizar os mencionados arquivos, não houve atendimento às intimações. Portanto, se foram constatadas inconsistências, a fiscalização intimou o contribuinte apontando essas irregularidades encontradas, houve a concessão do prazo, mediante intimação, e mesmo assim, não houve a necessária regularização, restando caracterizadas as infrações. Entretanto, observo em relação à infração 03, que o autuante incorreu em equívoco no que se refere às datas de ocorrências, tendo em vista que como a imputação diz respeito à falta de atendimento a intimação para apresentação dos arquivos exigidas na legislação, correspondente ao primeiro dia útil subsequente ao término do prazo consignado na intimação. A título de esclarecimento, consigno que este entendimento encontra-se em conformidade com a Instrução Normativa nº 55/14, no item 2.2.

Como o contribuinte foi intimado para correção dos Arquivos da EFD, em 21 de outubro de 2019, fls. 153 a 157, assinalando-lhe para tanto o prazo de trinta dias, o primeiro dia útil subsequente ao término do prazo ocorreu em 20 de novembro de 2019. Deste modo, as infrações 03 e 04 restam caracterizadas, porém, as datas de ocorrências da infração 03 ficam modificadas para 20/11/2019.

No que tange à arguição de desproporcionalidade, do caráter confiscatório e de inconstitucionalidade da multa, saliento que a multa aplicada, encontra-se prevista no artigo 42, da Lei nº 7.014/96, não cabendo a este órgão julgador administrativo a apreciação de questões relacionadas à constitucionalidade da legislação tributária estadual, a teor do disposto no art. 167, I, do RPAF-BA.

O impugnante solicita, que seja determinada a redução da multa imposta a patamares razoáveis, em respeito aos princípios da vedação ao confisco, razoabilidade e proporcionalidade.

Em relação a tal pedido (multa lançada no percentual de 100% do imposto), a arguição de respeito aos princípios da vedação ao confisco, razoabilidade e proporcionalidade, não podem ser acolhidas, visto que a imposição fiscal decorreu de expressa previsão da Lei nº 7.014/96, no seu art. 42, inciso III, “g” da Lei nº 7.014/96.

Por outro lado, é vedado aos órgãos administrativos de julgamento deixar de aplicar as regras que compõem o ordenamento jurídico-tributário, nos termos do que estabelece o art. 167 do RPAF/BA, baseado, apenas, no argumento de que houve violação a regras ou princípios constitucionais.

Por fim, quanto ao pedido do representante legal da empresa de que cópias das notificações referentes a presente lide sejam encaminhadas ao seu escritório de advocacia situado no estado do Rio de Janeiro, entendo que nada obsta que o órgão competente da Secretaria da Fazenda possa atender ao pleito, no entanto o não atendimento a essa solicitação não caracteriza nulidade da intimação, uma vez que as situações previstas para intimação ou ciência da tramitação dos processos ao contribuinte estão disciplinadas no art. 108 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal - RPAF/99.

Ante ao exposto voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do presente Auto de Infração, no valor de R\$ 162.577,95, conforme a seguir:

INFRAÇÃO	VLR. LANÇADO	VLR. I. FISCAL	VLR. JULGADO
01 – 04.05.02	38.080,81	38.080,81	38.080,81
02 – 06.05.01	8.830,00	8.830,00	0,00
03 – 16.14.03	91.377,14	91.377,14	91.377,14
04 – 16.14.04	33.120,00	33.120,00	33.120,00
<b>TOTAIS</b>	<b>171.407,95</b>	<b>171.407,95</b>	<b>162.577,95</b>

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **178891.0002/19-7**, lavrado contra **PLANTAGE CONFECÇÃO E COMÉRCIO DE ROUPAS LTDA.**, devendo ser intimado autuado para efetuar do recolhimento do imposto de **R\$ 38.080,81**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, inciso III, da Lei nº 7.014/96, além das multas por descumprimento de obrigação acessória no valor total de **R\$ 124.497,14**, com previsão no inciso XIII-A, alínea “L”, do mesmo diploma legal citado, com incidência dos acréscimos moratórios estabelecidos pela Lei nº 9.837/05.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 19 de setembro de 2023.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ – RELATORA

JOÃO VICENTE COSTA NETO - JULGADOR