

A.I. Nº - 232948.3008/16-6
AUTUADO - AGT – ARMAZÉNS GERAIS E TRANSPORTES LTDA.
AUTUANTE - AVELINO PEREIRA DOS SANTOS FILHO
ORIGEM - DAT METRO / INFAZ ATACADO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 26/12/2023

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO JJF Nº 0254-02/23-VD**

EMENTA: ICMS. 1. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAIS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO OU CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. FALTA DE RECOLHIMENTO. É devido o imposto relativo à diferença de alíquotas sobre a entrada efetuada em decorrência de operação interestadual, quando as mercadorias são destinadas ao ativo imobilizado, uso ou consumo do estabelecimento. A tese fixada no julgamento da ADI 5469/DF, não alcança os fatos geradores ocorridos até 2021. Conforme modulação estabelecida pelo STF, a decisão produzirá efeitos a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão do julgamento, exceto no que diz respeito às normas legais que versarem sobre a cláusula 9ª do Convênio ICMS 93/2015. Ficaram ressalvadas dos efeitos da modulação as ações judiciais já em curso perante o Judiciário. Infração subsistente. 2. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE INTERMUNICIPAL E INTERESTADUAL EFETUADA POR AUTÔNOMO. IMPOSTO RETIDO E NÃO RECOLHIDO. Comprovado que o imposto fora retido e não recolhido pela autuada, conforme declarado nas DMAs. Alterada a multa sugerida de 150% para 100%, em decorrência da aplicação retroativa do art. 42, inc. V da Lei nº 7.014/96, autorizada pelo art. 106, inc. II, alínea “c” do CTN. 3. ARQUIVOS ELETRÔNICOS DA ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. MULTAS. a) ENTREGA DOS ARQUIVOS SEM O NÍVEL DE DETALHE EXIGIDO NA LEGISLAÇÃO; b) FALTA DE ENTREGA NO PRAZO PREVISTO NA LEGISLAÇÃO. EXIGIDO MEDIANTE INTIMAÇÃO; c) PELO NÃO ATENDIMENTO DE INTIMAÇÃO PARA ENTREGA DA ESCRITURAÇÃO NÃO TRANSMITIDA. Infrações subsistentes. Indeferido o pedido da aplicação do Princípio da Consunção para as infrações 03 e 05. Indeferido o pedido para aplicação dos limites legais previsto para incidência dos encargos de mora, devido a decretação da falência da autuada, consoante disposto no art. 9º, inc. II da Lei nº 11.101/2005. Realizadas diligências para suprir as deficiências apontadas na defesa referente as infrações 01 e 02. Afastadas as preliminares de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração lavrado em 29/09/2016, exige crédito tributário no valor histórico de R\$ 112.539,61, incluindo multa, pela constatação das infrações seguir descritas.

INFRAÇÃO 01 – 06.05.01: Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento nos períodos de janeiro, a março de 2012, junho, julho, setembro a dezembro de 2013, janeiro a julho e setembro a novembro de 2014, exigindo o crédito de R\$ 58.641,22, acrescido de multa de 60% prevista no art. 42, inc. II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96.

Enquadramento legal: art. 1º, § 2º, incisos I e V, art. 5º, inc. I art. 36, § 2º, inc. XIV, artigos 69, 72, 111, inc. III, alínea “a”; art. 24, inc. I e art. 131 do RICMS/97, para os fatos geradores até 31/03/2012. Para os demais fatos geradores: art. 4º, inc. XV da Lei nº 7.014/96 c/com o art. 305, § 4º, inc. III do RICMS/2012.

INFRAÇÃO 02 – 07.09.01: Deixou de recolher ICMS retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações de serviços de transporte interestaduais e intermunicipais, efetuadas por autônomo ou empresa transportadora não inscrita neste Estado, no período de abril a julho de 2014, exigindo o crédito de R\$ 11.737,41, acrescido de multa de 150% prevista no art. 42, inc. V, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

Enquadramento legal: art. 8º, § 6º da Lei nº 7.014/96 c/com art. 332, inc. III, alínea “g”, item 2 do RICMS/2012.

INFRAÇÃO 03 – 16.12.20: Pela falta de entrega de arquivo eletrônico nos prazos previstos na legislação, ou pela sua entrega sem o nível de detalhe exigido pela legislação, nos períodos de dezembro de 2014 e janeiro a dezembro de 2015, exigindo a multa fixa de R\$ 17.940,00, prevista no art. 42, inc. III-A, alínea “j” da Lei nº 7.014/96, alterada pela Lei nº 10.847/97.

O autuante informou que o “*Contribuinte, apesar de obrigado, enviou a EFD – Escrituração Fiscal Digital, no exercício de 2015 transmitiu os arquivos sem as informações exigidas na forma e nos prazos previstos na legislação tributária.*”.

Enquadramento legal: art. 259 do RICMS/2012 c/com art. 34, inc. XV da Lei nº 7.014/96.

INFRAÇÃO 04 – 16.14.02: Deixou o contribuinte de efetuar a entrega de arquivo eletrônico da Escrituração Fiscal Digital – EFD nos prazos previstos na legislação tributária, no período de janeiro a maio de 2013, exigindo a multa fixa de R\$ 6.900,00, prevista no art. 42, inc. III-A, alínea “l” da Lei nº 7.014/96.

Enquadramento legal: art. 250, § 2º do RICMS/2012.

INFRAÇÃO 05 – 16.14.03: Deixou o contribuinte de atender a intimação para entrega de arquivo eletrônico da Escrituração Fiscal Digital – EFD nos prazos previstos na legislação tributária, nos períodos de janeiro de 2014 e janeiro a dezembro de 2015, exigindo a multa de 1% do valor comercial das mercadorias entradas no estabelecimento e dos serviços prestados durante os períodos, no valor de R\$ 17.320,98, prevista no art. 42, inc. XIII-A, alínea “l” da Lei nº 7.014/96.

Enquadramento legal: Artigos 247, 248, 249 e 250 do RICMS/2012.

A autuada impugnou o lançamento consoante defesa apensa aos autos às fls. 20 a 42, onde inicialmente se identificou como pessoa jurídica que atua no segmento de transporte rodoviário de cargas perigosas, transporte de combustíveis e lubrificantes, armazenamento de alimentos, serviços de logística, dentre outras atividades.

Descreve as infrações e argui nulidade do lançamento por considerar que o mesmo não foi embasado em informações e documentos para suportar a acusação fiscal, caracterizando cerceamento do direito de defesa e violação ao princípio da segurança jurídica.

Alega, caso seja mantido o Auto de Infração, as penalidades nas infrações 03, 04 e 05 deverão ser absolvidas ou canceladas nos termos do art. 42, § 7º, da Lei nº 7.014/1996, ou, caso assim não se entenda, a infração 05 deverá ser absorvida pela infração 03, assim como a penalidade no percentual de 150% imposta na infração 02 se mostra desproporcional e desarrazoada, devendo ser reduzida.

Reforça a arguição de nulidade do lançamento por entender que o mesmo não contém as informações suficientes para a identificação das operações abrangidas pela acusação, bem como a falta de documentos comprobatórios.

Acusa o autuante de não detalhar quais seriam as notas fiscais relativas às operações abarcadas pelas infrações 01 e 02, além de não anexar qualquer documento que comprove o cometimento das mesmas, haja vista que o único documento que acompanhou o Auto de Infração foi o demonstrativo do débito, que diz ser insuficiente.

Ao tratar da infração 03, afirma que o acusou de não ter enviado a EFD ou a transmitiu sem as informações exigidas na forma e nos prazos previstos na legislação tributária, entretanto, não indicou o que porventura teria deixado de ser incluída na EFD, limitando-se a indicar de forma genérica que a autuada enviou a EFD “*sem o nível de detalhe exigido pela Legislação*”, tal como consta na acusação. Assim, faltam os elementos mínimos que permitam conhecer a razão de ter sido autuada.

Quanto a infração 04, aduz que a mesma contém um equívoco quanto ao período autuado, uma vez que, enquanto na descrição da infração consta que a autuada deixou de entregar o arquivo eletrônico da EFD em abril e maio de 2013, as penalidades foram aplicadas para os meses de janeiro, fevereiro, março, abril e maio de 2013. Portanto, a descrição da infração não é suficiente para determinar com segurança qual o período da conduta infracional, devendo, portanto, ser anulado o Auto de Infração por não conter elementos seguros que possibilitem concluir pela existência da infração.

Constata que na infração 05 o autuante não acostou aos autos a referida intimação para entrega dos arquivos eletrônicos, inexistindo assim, prova que demonstre a infração.

Assevera não haver nos autos elementos suficientes para provar que a autuada praticou as infrações, existindo apenas alegações genéricas, desprovidas de informações suficientes e elementos de prova das condutas, tidas como descumpridas. Com efeito, não há como prosperar um Auto de Infração, sendo nitidamente nulo, diz.

Explana acerca dos elementos que devem conter o Auto de Infração, sob pena de cerceamento do direito de defesa além de violar o princípio da segurança jurídica.

Conclui que as infrações estão baseadas em análise superficial e ilíquida, não tendo o autuante diligenciado para buscar a verdade material.

Reforça o argumento, citando o RPAF/99, art. 18, cujo teor transcreve, demonstrando que o lançamento deve ser anulado por não conter os elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator, além de descumprir o que determina o art. 39 do mesmo RPAF/99.

Assevera que a autuação demonstra fragilidade, o que a macula de nulidade, diante da falta de informações e de documentos comprobatórios das acusações, o que compromete a liquidez e a certeza das infrações imputadas.

Cita julgados do CONSEF firmados no sentido de que é nulo o Auto de Infração desprovido dos elementos suficientes que possibilitem identificar a infração imputada e complementa que o lançamento não está revestido dos mínimos e indispensáveis requisitos de validade, nos termos dos artigos 18, inc. IV, alínea “a”, e 39, inc. III, do RPAF/99, o que se impõe a anulação da autuação em sua totalidade.

Pugna pelo cancelamento das penalidades impostas nas infrações 03, 04 e 05, e, na hipótese de não ser acolhida a nulidade, em atenção ao disposto no art. 42, § 7º, da Lei nº 7.014/1996, que transcreve.

Ressalta que a falta de entrega da EFD não acarreta prejuízo ao Fisco, porque sequer se exige o ICMS, portanto, os requisitos necessários para o cancelamento estão preenchidos, razão pela qual a autoridade deve cumprir o comando normativo, sob pena de afronta aos princípios da legalidade e da isonomia previstos na Constituição.

Diz que nestas situações, o CONSEF tem decidido por relevar ou reduzir a multa a patamares mais razoáveis quando constatado o preenchimento dos requisitos legais, tal como se observa das ementas de julgamentos, que transcreve.

Propõe que a infração 05 deve ser absorvida pela infração 03, relativa à entrega da EFD, sem o nível de detalhe exigido pela fiscalização, pois, a infração 03 impõe a penalidade capitulada no art. 42, inc. XIII-A, alínea “j” da Lei nº 7.014/96, pela entrega do arquivo eletrônico da EFD sem o nível de detalhe exigido pela legislação e o mesmo fato – entrega da EFD – foi objeto de outra infração, conforme descrito na infração 05, capitulada no art. 42, inc. XIII-A, alínea “l” da Lei nº 7.014/96, pela ausência de atendimento à fiscalização no prazo previsto na legislação tributária, ou seja, são atribuídas duas penalidades distintas decorrentes da EFD no exercício de 2015.

Aduz ser evidente que a infração relativa à ausência de atendimento de intimação para entrega da EFD, infração 05, seria “meio” para que fosse atingida a infração relativa à entrega da EFD sem as informações exigidas na forma e nos prazos exigidos na legislação tributária, infração 03, de modo que a multa aplicada em relação à primeira infração deve ser absorvida pela multa aplicada no tocante à segunda, com alicerce no princípio da consunção e em consonância com o § 5º do art. 42 da Lei nº 7.014/1996.

Ressalta que ambas as infrações, decorrem de obrigações acessórias e não se pode ignorar que a ausência de atendimento à fiscalização para entrega da EFD (infração 05) tem relação direta com a entrega da EFD sem o nível de detalhe exigido pela fiscalização (infração 03), devendo a multa constante da infração 05 ser absorvida pela multa constante da infração 03.

Cita lição de Edgard Magalhães Noronha, faz referência a artigo publicado na Revista de Direito Tributário por Guilherme Adolfo Mendes e assegura que na esteira destes ensinamentos, a pena aplicada sobre a infração mais grave (entrega da EFD sem o nível de detalhe exigido pela legislação) deverá absorver a infração correlata (falta de atendimento à intimação para entrega da EFD na forma e nos prazos previstos pela legislação tributária), restando clara, portanto, a necessidade de ser cancelado o crédito tributário, em observância ao princípio da consunção.

Apresenta como indicativo do mesmo entendimento, o CONSEF que decidiu que em casos como o presente, em que a infração maior deve absorver a infração menor, conforme julgamento do Auto de Infração nº 380214.0016/07-8, julgado em 13/04/2009.

Salienta que a infração 02 se mostra exorbitante, cabendo ao julgador, analisar o caso concreto para relevar ou reduzir a penalidade imposta a patamares que respeitem a razoabilidade e a proporcionalidade, evitando-se violar princípios e preceitos legais que protegem o contribuinte dos abusos e ilegalidades na imposição de multas punitivas.

Escreve que a multa no percentual de 150% do valor do imposto, nos termos da Lei nº 7.014/96, se mostra excessiva e desproporcional e enfatiza que a utilização de tributos com objetivo confiscatório, é expressamente vedada na Constituição Federal, nos termos do disposto no art. 150, inc. IV, que transcreve.

Argui que a manutenção de uma penalidade elevada, como a multa de 150% do valor do imposto, equivale à permissão do confisco, o que é vedado em nosso ordenamento jurídico, conforme ensina Sacha Calmon, em excertos transcritos quanto à imposição de multas excessivas.

Completa que a multa com natureza confiscatória, ofende aos princípios da razoabilidade, proporcionalidade, bem como o direito de propriedade, estabelecido no art. 5º, inc. XXII, da Constituição Federal, princípios que servem como instrumento de proteção aos excessos, descomedimentos, arbitrariedades, efetivas ou potenciais, verificáveis na atividade sancionatória.

Por fim requer que seja conhecido e dado provimento a impugnação, a fim de que:

- i) Seja decretada *in totum* a nulidade do Auto de Infração por não conter informações suficientes para aferição da conduta descrita e também por não ter sido devidamente instruído com provas da acusação;
- ii) Sejam relevadas ou canceladas as multas constantes das infrações 03, 04 e 05 nos termos do art. 42, § 6º da Lei nº 7.014/1996, tendo em vista que não houve dolo, fraude ou simulação e inexistente falta de pagamento do imposto;
- iii) Seja absorvida a penalidade imposta na infração 05 pela penalidade imposta na infração 03, em atenção do princípio da consunção; e
- iv) Seja relevada ou reduzida a parâmetros mais razoáveis a penalidade exigida na infração 02 no percentual de 150% sobre o valor do imposto

Protesta em provar o alegado por todos os meios de prova admitidos, especialmente com a juntada de documentos que porventura não estiveram disponíveis para apresentação nesta oportunidade, bem como pela aplicação subsidiária do novo Código de Processo Civil, nos termos do art. 15 da Lei nº 13.105/2015, bem como pela realização de sustentação oral.

O autuante prestou a informação fiscal às fls. 65 a 67, onde inicialmente registrou o teor das acusações e os principais argumentos da defesa.

Reconhece que a autuada tem razão quando reclamou que não foram anexados aos autos os documentos probatórios dos créditos reclamados e, portando, na oportunidade está corrigindo mediante juntada dos demonstrativos e demais documentos necessários a instrução do processo.

Solicita que a autuada seja intimada para nova manifestação no prazo de sessenta dias.

Às fls. 145 e 146, consta anexada nova intimação para que a autuada tome ciência dos demonstrativos e demais documentos juntados pelo autuante, concedendo o prazo de dez dias.

Decorrido o prazo, a autuada não se manifestou.

Pautado para julgamento em 17/10/2019, os membros da 2ª JJF, decidiram converter o processo em diligência à INFAZ de origem, fl. 152, para que a autuada fosse intimada a tomar ciência dos documentos e demonstrativos juntados pelo autuante, encaminhando todas as cópias dos documentos com reabertura do prazo de defesa de 60 dias na forma do art. 123 do RPAF/99.

A autuada, notificada da diligência, retornou aos autos, fl. 162, através de advogados, e informou que houve a decretação da falência da empresa no processo nº 1010909-88.2015.8.26.0348, tramitando na 1ª Vara de Falências de Recuperações Judiciais do Foro Central da Capital – SP, devendo as intimações acerca de eventuais débitos fiscais serem endereçados ao administrador judicial da massa falida nomeado nos autos, cujo endereço indica.

O autuante prestou nova informação às fls. 185 a 189, onde reproduziu as infrações, os argumentos da defesa e apenas registrou que a autuada não rebateu as infrações, apenas informou que foi decretada a falência da empresa e na informação fiscal anteriormente prestada, não houve alterações nos valores exigidos, cuja autuação se baseou nos dados da Escrituração Fiscal Digital – EFD entregue pelo contribuinte, de modo que o Auto de Infração deve ser julgado procedente.

Em 28/11/2019, os membros da 2ª JJF, decidiram converter mais uma vez o processo em diligência à INFAZ de origem para que o autuante refizesse os demonstrativos analíticos das infrações 01 e 02, relacionando as notas fiscais, com a indicação dos itens, código NCM e chave de acesso de cada nota fiscal, se eletrônica ou anexada cópia, se a nota fiscal não fosse eletrônica e os

correspondentes CFOPs a serem anexados aos autos e remetidos ao contribuinte na forma do § 3º do art. 8º do RPAF/99, concedendo o prazo de 60 dias para manifestação, observando que a intimação deverá ser encaminhada para o endereço citado na fl. 162, em nome da administradora judicial da massa falida.

Às fls. 198 a 202 o autuante em nova informação, após transcrever as infrações e os argumentos da defesa, afirmou que concordou com a defesa, de modo que anexou às fls. 70 a 141, os documentos probatórios das infrações.

Mantém os termos das informações anteriores e pugna pela procedência da autuação.

Intimada a conhecer a nova informação através do administrador judicial da massa falida, fls. 204 a 206, cuja ciência ocorreu em 08/07/2021, foi apresentada procuração firmada pela administradora da massa falida, fl. 208, dando poderes para atuar no presente processo as Advogadas Mila Mesquita de Souza, OAB/BA 41.336 e Lorena Silva Santos, OAB/BA 57.795.

Em 06/09/2021, foi protocolizada petição, fls. 214 a 235, sob o título de impugnação, onde a representante relatou os fatos, reproduziu as infrações, demonstrou a tempestividade da petição e em seguida, ratificou os termos da defesa já apresentada e, diante da documentação apresentada pelo Fiscal, passou a tecer as arguições e fundamentos, que robustecem a arguição de nulidade.

Repisa a arguição de nulidade do lançamento, apesar da juntada dos documentos pelo autuante, pois os julga insuficientes para afastar a nulidade arguida.

Lembra de ter aduzido na sua defesa anterior a ausência de notas fiscais capazes de comprovar as acusações do Fiscal, pois, em relação a infração 01, aponta que o Fiscal apenas planilhou as informações com número de notas fiscais e os valores, alíquotas e o valor do ICMS-DIFAL ora exigido.

Conclui que o lançamento permanece sob meras alegações, sem a devida instrução com documentos idôneos a comprovar as infrações.

Quanto infração 02, aponta divergência de informações de valores constante no documento juntado com o constante no Auto de Infração,

Plota o demonstrativo da infração e os registros dos recolhimentos do ICMS-ST em abril e junho de 2014, e afirma que o documento acostado pelo Fiscal demonstra a retenção no valor de R\$ 2.564,54 e R\$ 2.323,72, por sua vez, na descrição da infração consta de forma diversa, e a maior, do indicado no documento fiscal, no importe de R\$ 2.654,54 e R\$ 3.323,72, respectivamente.

Ressalta que a imprecisão das informações não se limita ao valor, mas também à conduta. Com relação a infração 01, diz que a descrição da infração é de ausência de recolhimento do imposto, enquanto nas informações do Fiscal, fl. 71, consta a ausência de escrituração, portanto, não é possível ter exatidão das informações, pois os documentos que serviram para comprovar a suposta conduta do contribuinte, as informações trouxeram dúvida e demonstram inexatidão.

Conclui que além não estar devidamente instruído, as informações do lançamento são divergentes, restando prejudicada a segurança jurídica. Ademais, indica a ocorrência de violação ao RPAF/99 no que diz respeito aos requisitos previstos no seu art. 39.

Salienta que o lançamento padece de precisão nas assertivas, bem como de documentação idônea a pautar a imputação do fato arguido, padecendo, portanto, de nulidade.

Reproduz doutrina de Leandro Paulsen ao tratar dos requisitos indispensáveis do Auto de Infração, e reafirma que o mesmo padece de nulidade, pois deixa de observar os requisitos legais quanto devida precisão das informações e a devida instrução probatória, em que pese o próprio agente Fiscal ter reconhecido o vício e ter sido intimado para sanar, denota-se que o vício não fora sanado. Assim, em observância aos princípios do contraditório, ampla defesa, legalidade e segurança jurídica, deve ser desconstituído o lançamento fiscal por ausência de exatidão dos fatos, bem como de elementos probatórios idôneos.

Sob o título “*DA INDEVIDA COBRANÇA DO DIFAL – VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE*”, lembra que uma das infrações imputadas ao contribuinte é ausência de recolhimento de ICMS-DIFAL no período de 2012 a 2014.

Transcreve os artigos 105, 114 e 144 do CTN e destaca que o fato gerador da obrigação tributária deve estar previamente previsto em lei e o lançamento deverá, obrigatoriamente, se reportar à legislação vigente à época da hipótese de incidência tributária, em estrita observância ao princípio da legalidade, art. 5º, inc. II da Constituição Federal, da qual destaca o art. 150, inc. I, que se harmoniza com o art. 3º do Código Tributário Nacional, assim com o art. 97, que são tratadas na doutrina de Amílcar Falcão citado por Leandro Paulsen.

Colaciona o teor da Ementa SER/PB – Processo nº 0505342016-5, donde pontua que a inobservância de requisitos do Auto de Infração acarreta a sua nulidade, vez que inviabiliza a defesa do administrado. Ressalta que a lei deve estar vigente à época do fato, sendo possível a retroatividade apenas em casos excepcionais e que se seja mais benéfica ao contribuinte, em observância ao disposto no art. 5º inc. XXXVI da Constituição Federal, cita o art. 116 do CTN e conclui que o ordenamento jurídico exige observância ao princípio da legalidade para que seja possível a exigência de uma obrigação tributária.

Acrescenta que a retroatividade de uma norma somente é viável quando em benefício do contribuinte e não com o intuito de exigir uma obrigação. Assim, da análise dos autos verifica-se que o princípio da legalidade e irretroatividade da norma não foram observados.

Salienta que o lançamento fiscal tem por objeto suposto crédito decorrente de diferença de alíquota interestadual, contudo, o lançamento não contém a indicação de dispositivos legais a servir de supedâneo para a exigência fiscal, reportando-se apenas a dispositivos infra legais.

Pondera que se fosse possível suprimir tal vício, e que a possibilidade de o Estado legislar, de forma a criar a respectiva exação, somente se dera por meio da Emenda Constitucional nº 87/2015, que alterou a redação do inc. VII da Constituição Federal, sendo que antes na Emenda Constitucional de 2015 não havia delegação de competência aos Estados para criação da referida exigência tributária e conclui que a obrigação não poderia ser exigida do contribuinte para o período de 2012 e 2014.

Explana que a discussão sobre a exigência do DIFAL foi apreciada pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de repercussão geral, tema nº 1.093, por meio do RE 1.287.019/DF, no qual restou assente que a cobrança da exação, mesmo com a previsão constitucional, somente é permitida por meio de Lei Complementar, não atendendo tal exigência a regulamentação por meio de Convênio, conforme ementa reproduzida. Conclui não ser permitida a cobrança sem que haja previsão em lei complementar que trate da matéria, mesmo com a previsão na Carta Magna oriunda da Emenda Constitucional nº 85/2015, gravame maior ainda se dá com a exigência, sem previsão em lei e ainda de forma retroativa, pois em que pese o lançamento tenha corrido em outubro de 2016, quando já vigente a Emenda Constitucional nº 87/2015, não há amparo constitucional e legal a para exigência do DIFAL para o período de 2012 a 2014.

Assim, entende ser insubsistente o lançamento diante da violação ao princípio da legalidade, garantia fundamental do contribuinte e, por conseguinte, é nulo o Auto de Infração, por ausência de amparo constitucional.

No tópico “*DA RETROATIVIDADE DA LEI MAIS BENÉFICA*”, referindo-se à infração 02, na qual foi aplicada a multa no percentual de 150%, reproduz a definição de confisco nas palavras de Roque Antonio Carrazza e conclui que a vedação ao confisco está atrelada ao direito de propriedade, bem como aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, cuja vedação não se dá apenas com relação à obrigação tributária principal, como também as sanções impostas

Sobre a vedação do confisco em relação à multa, transcreve trecho do voto do Ministro do STF, Celso de Mello proferido na ADI 1.075-MC/DF e destaca que no mesmo sentido foi o entendimento ratificado quando do julgamento do RE 833.106, em sede de repercussão geral.

Conclui que não paira dúvida de que o princípio da vedação ao confisco deve ser observado no presente feito, vez que não se mostra razoável e proporcional e ressalta que o art. 42, inc. V, alínea “a” da Lei nº 7.014/96 foi alterada pela Lei nº 14.183/2019, de forma que o percentual de 150% foi minorado para 100%.

Pontua que o ordenamento permite a retroatividade da norma apenas em hipóteses específicas, conforme disposto no art. 106 do CTN. Em concordância ao entendimento transcreve jurisprudência: STJ - AgInt no REsp 1482519/PB; TRF-1 – AGA (Agravado de Instrumento): 00141260220144010000, e STJ - REsp 1282416/AP, portanto, diz ser uníssono o entendimento de retroatividade da lei mais benéfica, nos termos do art. 106, inc. II, alínea “c” do CTN.

Pondera, em observância aos princípios da razoabilidade, proporcionalidade, vedação ao confisco, bem como a retroatividade da lei mais benéfica, mister se faz a redução da multa ao percentual de 100%, nos termos da nova redação do art. 42, inc. V, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

Pontua que o presente feito tem por finalidade a constituição do crédito tributário, contudo, como demonstrado, o lançamento padece de nulidades, motivo pelo qual a Administradora Judicial manifesta-se pela desconstituição do lançamento. Contudo, na eventualidade de ser diverso o entendimento desta Junta Julgadora, deve-se observar os limites legais previsto para incidência dos encargos de mora, haja vista que fora decretada a falência do contribuinte e consoante disposto no art. 9º, inc. II da Lei nº 11.101/2005, os encargos deverão incidir sobre o débito até a data da decretação da falência.

Lembra que no caso, a falência do contribuinte fora decretada em 06/07/2017, conforme teor das decisões judiciais que seguem acostadas. Assim, requer a observância do dispositivo legal para que, na remota possibilidade de subsistência do Auto de Infração, que o valor do crédito seja atualizado até a data da decretação da falência.

Requer:

- a) A desconstituição do lançamento fiscal, tendo em vista que o Auto de Infração é nulo, por inobservância aos requisitos indispensáveis, vez que não há exatidão nas informações e encontra-se desprovido de documentos probatórios idôneos, em violação ao art. 39, inc. III e art. 41, ambos do RPAF;
- b) A desconstituição do lançamento da infração 01, haja vista que a obrigação oriunda de DIFAL se reporta aos exercícios de 2012 a 2014 quando ainda não estava vigente no ordenamento jurídico a delegação de competência aos Estados, pela Constituição Federal, para criação da referida exação, o que veio a ocorrer somente com a vigência da Emenda Constitucional nº 87/2015;
- c) Na remota eventualidade de subsistência do lançamento, que seja retificada as informações quanto a infração 02, diante da inexatidão dos valores indicados em comparação com os documentos de fls. 90 a 92 e que seja observado o princípio da retroatividade da lei mais benéfica, a prezar inclusive pelos princípios da razoabilidade, proporcionalidade e vedação ao confisco, para o fim de ser reduzida a multa punitiva aplicada de 150% para 100% do valor da obrigação;
- d) Considerada a ratificação dos termos da impugnação apresentada às fls. 20 a 42;
- e) Que todas as intimações referentes ao presente processo sejam efetuadas exclusivamente em nome do advogado que indica, sob pena de nulidade do ato.

O autuante prestou nova informação, fls. 255 a 258, onde, reproduziu as infrações e em seguida, cumprindo o requerido na última diligência, ratificou os demonstrativos que sustentam a infração 01, contendo os dados requeridos pela 2ª JJF.

Quanto a infração 02, afirma que os valores lançados nos períodos de abril a junho de 2017 foram aqueles declarados pelo contribuinte na sua DMA, conforme plotagens das declarações do campo

Apuração e Informações Complementares e conclui que restou demonstrado quem é detentor dos documentos fiscais referentes a este crédito fiscal é a própria autuada.

Foram anexados os demonstrativos analíticos das infrações 01 e 02, fls. 259 a 275.

A autuada mais uma vez foi notificada do resultado da diligência através dos Correios, fls. 277 e 278, sem que tenha se manifestado após o término do prazo concedido.

É o relatório.

VOTO

O Auto de Infração em epígrafe é composto por cinco infrações arroladas pela Fiscalização, conforme relatadas na inicial, tempestivamente impugnadas.

O sujeito passivo é contribuinte do ICMS, estabelecido no município de Camaçari/BA, inscrito no Cadastro Estadual na condição Normal, atuante na atividade econômica principal de transporte rodoviário de produtos perigosos, além de outra secundária: a descontaminação e outros serviços de gestão de resíduos. Atualmente sua inscrição estadual está na situação de *Inapto* desde 17/08/2016, em razão das disposições contidas no art. 27, inc. VI, do RICMS/2012, ou seja, em razão de não ter apresentado a DMA por mais de 2 meses consecutivos ou alternados.

Registro que em sua última intervenção nos autos, os administradores da massa falida da autuada, através do seu patrono, apresentou cópia da sentença proferida pelo Juiz da 1ª Vara de Falências e Recuperações Judiciais da Comarca de São Paulo, declarando em 06/07/2017 a falência da empresa Aqces Logística Nacional Ltda., CNPJ nº 08.653.697/0001-01, fls. 243 a 246 e em seguida, cópia de outra decisão do mesmo Juízo, ocorrida em 10/10/2017, fls. 247 a 249-A, onde, a pedido do Ministério Público promoveu a extensão da falência a outras sociedades empresariais, dentre elas a AGT Armazéns Gerais e Transporte Ltda., CNPJ nº 11.404.873/0001-86, que vem a ser a matriz da autuada.

Inicialmente, constato que no lançamento a descrição dos fatos apurados pela Fiscalização foi efetuada de forma compreensível, foram indicados os dispositivos tidos como infringidos assim como os das multas sugeridas relativamente às irregularidades apuradas.

Não identifiquei violação ao devido processo legal, a ampla defesa e o contraditório, sendo o imposto exigido e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos, cujos dados e registros foram extraídos da Escrituração Fiscal Digital – EFD do contribuinte, por ele elaborada e transmitida via SPED-Fiscal.

Portanto, atesto que o processo administrativo fiscal está revestido das formalidades legais, e não se encontram motivos para se determinar a nulidade do presente lançamento, nesse aspecto.

Contudo, o contribuinte arguiu nulidade sob o fundamento de que o lançamento não contém informações suficientes que lhe permitam identificar as operações abrangidas pelas acusações, bem como pelo fato de o Fiscal ter deixado de instruir a autuação com os documentos comprobatórios das infrações imputadas.

Em sua argumentação para decretação da nulidade requeria, a defesa aduziu que o Fiscal:

- i) Nas infrações 01 e 02, não detalhou quais seriam as notas fiscais relativas às operações indicadas e não trouxe qualquer documento que comprovasse o cometimento das infrações, pois o único documento que acompanhou a infração foi o demonstrativo do débito, o qual não é suficiente para aferir quais são as operações arroladas, tampouco serve para atestar a participação da autuada nestas operações;
- ii) Na infração 03 imputou a penalidade no valor de R\$ 1.380,00 por ter o contribuinte enviado os arquivos da EFD sem as informações exigidas. Contudo, limitou-se a indicar de forma genérica que a autuada enviou a EFD sem informar qual é o nível de detalhe exigido pela legislação;
- iii) Na infração 04, que também exige penalidade no valor de R\$ 1.380,00 pela ausência de entrega no prazo, do arquivo eletrônico da EFD nos meses de abril e maio de 2013, cometeu um

equivoco pois, enquanto na descrição da infração consta a falta de entrega dos arquivos em abril e maio de 2013, as penalidades foram aplicadas para os meses de janeiro, fevereiro, março, abril e maio de 2013; e

- iv) Na infração 05, referente a outra penalidade no percentual de 1% sobre o valor das entradas de mercadorias e prestações de serviços tomados, pela falta de atendimento à intimação para entrega do arquivo eletrônico da EFD, não foi acostado aos autos a referida intimação para entrega dos arquivos eletrônicos que, em tese, deixou de ser atendida pela autuada, inexistindo documento essencial que comprove a prática da infração.

Diante destas arguições, por sustentarem a pretendida decretação de nulidade, merecem os devidos esclarecimentos.

Quanto as alegações referentes às infrações 01 e 02, os julgadores da 2ª JF, reconheceram procederem, tanto assim que foi determinada a realização de diligência a ser cumprida pelo autuante conforme termo, fls. 193 e 194, no sentido que o mesmo refizesse os demonstrativos analíticos das citadas infrações, relacionando as notas fiscais, com a indicação dos itens, código NCM e chave de acesso de cada nota fiscal, se eletrônica ou que fosse anexada cópia, se for nota fiscal não eletrônica e indicados os correspondentes CFOPs. Foi ainda recomendado que estes demonstrativos fossem anexados aos autos e remetidos ao contribuinte em planilhas eletrônicas editáveis, gravadas em mídia conforme prevê o § 3º do art. 8º do RPAF/99, com reabertura do prazo de defesa.

Nesse sentido, o autuante refez os demonstrativos analíticos e sintéticos da infração 01, fls. 259 a 275, tendo os mesmos sido encaminhados a autuada conforme notificação, fls. 277 a 278.

Em relação a infração 02, o autuante demonstrou que os dados referentes ao ICMS-ST retido e não recolhido, fora declarado pelo próprio contribuinte em suas Declarações de Apuração Mensal do ICMS – DMA nos meses de abril a julho de 2014.

Oportuno lembrar o que determina o § 1º do art. 18 do RPAF/99, *in verbis*.

Art. 18. (Omissis)

§ 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.

Da leitura do dispositivo transcrito, inobstante constatar que os referidos demonstrativos não continham as informações necessárias para a perfeita caracterização da infração, essa falta foi corrigida pelo autuante no cumprimento da diligência determinada pela 2ª JF.

A arguição de nulidade para a infração 03, não pode ser acolhida, tendo em vista que o Fiscal identificou que a empresa entregou os arquivos eletrônicos da EFD sem as informações exigidas na legislação, estando comprovado pelas cópias dos relatórios da EFD dos períodos autuados, que os arquivos foram entregues sem qualquer informação, ou seja, “zeradas”, fato que certamente é de conhecimento da autuada, pois foi a mesma quem os elaborou e transmitiu a RFB.

Para a infração 04, a arguição também não tem respaldo fático, pois comprovadamente a autuada deixou de transmitir os arquivos da EFD referente aos períodos de janeiro a maio de 2013. O fato de ter o autuante se referido aos meses parcialmente, não é motivo para anular a infração.

Por fim, registro que a arguição posta para anular a infração 05, os fatos e documentos a ela se sobrepõe, tendo em vista que às fls. 68 e 69, constam duas intimações enviadas ao responsável pela contabilidade da empresa em 29/08/2016, intimando a empresa para transmitir os arquivos eletrônicos da EFD dos períodos autuados, sem o posterior atendimento.

Diante do exposto, rejeito todas as arguições de nulidade.

A defesa requereu a aplicação do Princípio da Consunção, sob o argumento que no presente caso as infrações 03 e 05 decorreram de obrigações acessórias e que ambas têm relação direta com a entrega da EFD, devendo ser a multa exigida na infração 05 absorvida pela multa cobrada na infração 03.

A doutrina considera que pelo princípio da consunção ou da absorção, a norma definidora de um crime constitui meio necessário ou fase normal de preparação ou execução de outro crime, ou seja, há consunção quando o fato previsto em determinada norma é compreendido em outra, mais abrangente, aplicando-se somente esta última. Nesse sentido, o crime consumado absorve o crime tentado, o crime de perigo é absorvido pelo crime de dano.

Da definição fica claro que quando um crime é meio necessário de outro, o réu não deve ser condenado pelos dois crimes e a pena aplicada deve ser somente a do crime fim, mais gravoso e abrangente.

Pelas características definidoras, se diz que o Princípio da Consunção é uma solução para o conflito aparente de normas, em razão de quando existem dois crimes ou mais, pode haver dúvida quanto à qual ou quais devem ser aplicados, o que não é o caso das infrações 03 e 05 cometidas pelo contribuinte, vez que na primeira restou provado que o contribuinte infringiu a norma quando entregou os arquivos sem informações e a segunda decorreu do fato do contribuinte não ter transmitido os arquivos, ocorridos em períodos não coincidentes.

Portanto, são duas infrações distintas e uma não constitui meio necessário ou fase normal de preparação ou execução da outra infração.

Tal princípio é observado na Lei nº 7.014/96 no seu art. 42, § 5º, *verbis*.

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

§ 5º A multa pelo descumprimento de obrigação acessória será absorvida pela multa para o descumprimento da obrigação principal, sempre que se tratar de cometimento em que o descumprimento da obrigação principal seja uma consequência direta do descumprimento da obrigação acessória, servindo a infração relativa à obrigação acessória como circunstância agravante da relativa à falta de recolhimento do imposto devido em relação ao mesmo infrator.

Observa-se que o dispositivo legal se aplica quando uma infração pelo descumprimento de obrigação acessória deu causa ao descumprimento de uma obrigação principal, caso em que a penalidade pelo descumprimento da obrigação acessória será absorvida pela multa decorrente do descumprimento da obrigação principal, exatamente o caso do julgamento do CONSEF trazido como paradigma pela defesa, portanto, não serve de socorro a autuada.

Assim, indefiro o pedido.

Ultrapassadas as questões preliminares, passo a analisar o mérito da autuação, registrando nesse aspecto, que a defesa apenas se referiu a infração 01, decorrente da ausência de recolhimento de ICMS-DIFAL no período de 2012 a 2014.

Mencionando os dispositivos do CTN acerca do fato gerador da obrigação tributária, os artigos 105, 114 e 144, arguiu que o fato gerador deve estar previamente previsto em lei e o lançamento deverá, obrigatoriamente, se reportar à legislação vigente à época da hipótese de incidência tributária, em estrita observância ao princípio da legalidade para que seja possível a sua exigência.

Lembrou ainda que a retroatividade de uma norma somente é possível quando em benefício do contribuinte e não para exigir uma obrigação.

Com suporte nas considerações postas, a defesa arguiu que o lançamento contém a indicação de dispositivos legais que serviram de supedâneo para a exigência, reportando-se, por sua vez, a apenas dispositivos infralegais e ainda que suprido tal vício, aponta que a possibilidade de o Estado criar a respectiva exação, somente se dera por meio da Emenda Constitucional nº 87/2015, portanto, a obrigação não poderia ser exigida do contribuinte para o período de 2012 a 2014.

Constatando, que a indicação dos dispositivos da legislação que sustentam a infração 01, são dispositivos da Lei nº 7.014/96, art. 4º, inc. XV, cuja redação, a seguir reproduzida, vigeu até 31/12/2021, sendo alterada pela Lei nº 14.415, de 30/12/2021.

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.

Trata-se de hipótese de incidência do ICMS prevista desde a edição da citada lei, portanto vigente na época de ocorrência dos fatos geradores.

O argumento trazido pela autuada está relacionado ao julgamento do tema repetitivo nº 1.093, onde o Supremo Tribunal Federal, amparado nos artigos 146, inc. III, alínea “a” e 155, § 2º, inc. XII da Constituição Federal, fixou a seguinte tese: “A cobrança do diferencial de alíquota alusivo ao ICMS, conforme introduzido pela Emenda Constitucional nº 87/2015, pressupõe edição de lei complementar veiculando normas gerais.”, no julgamento da ADI 5.469/DF.

Considerando que somente em 05/01/2022, foi publicada a Lei Complementar nº 190/2022, a qual introduziu o inc. XV no art. 12 da Lei Complementar nº 87/96, estabelecendo as regras relativas à cobrança do DIFAL-ICMS incidentes sobre a entrada no território do Estado onde se encontra estabelecido o adquirente, de bem ou mercadoria oriundos de outro Estado adquiridos por contribuinte do imposto e destinados ao seu uso ou consumo ou à integração ao seu ativo imobilizado, cujos efeitos são observadas as regras dispostas na alínea “c” do inc. III do *caput* do art. 150 da Constituição Federal, ou seja, a vigência deve observar as seguintes regras:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)

III - cobrar tributos: (...)

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

Importante nesse contexto historiar de forma breve os fatos.

Ao regulamentar a Emenda Constitucional nº 87/15, os Estados e o Distrito Federal aprovaram o Convênio ICMS 93/2015, que foi questionado no STF pelas vias concentrada e difusa, especialmente nas ADIs 5.464/DF, 5.469/DF e no RE 1.287.019/DF.

A ADI 5.469/DF teve o mérito julgado em fevereiro de 2021, cuja decisão foi pela inconstitucionalidade do convênio, com modulação apenas a partir de 2022:

“Decisão:

O Tribunal, por maioria, julgou procedente o pedido formulado na ação direta, para declarar a inconstitucionalidade formal das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do Convênio ICMS 93, de 17/9/15, do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), por invasão de campo próprio de lei complementar federal, nos termos do voto do Relator, (...).

Em seguida, o Tribunal, por maioria, modulou os efeitos da declaração de inconstitucionalidade das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do convênio questionado para que a decisão produza efeitos, quanto à cláusula nona, desde a data da concessão da medida cautelar nos autos da ADIn 5.464/DF e, quanto às cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta, a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste julgamento (2022), aplicando-se a mesma solução em relação às respectivas leis dos estados e do Distrito Federal, para as quais a decisão produzirá efeitos a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste julgamento (2022), exceto no que diz respeito às normas legais que versarem sobre a cláusula nona do Convênio

ICMS 93/2015, cujos efeitos retroagem à data da concessão da medida cautelar nos autos da ADIn 5.464/DF.

Ficam ressalvadas da proposta de modulação as ações judiciais em curso. (...)

A ADI 5.464/DF acabou extinta sem solução de mérito, em julgamento finalizado em maio de 2021, determinando-se a observância do decidido na ADI 5.469/DF.

Já no RE foi fixada a tese de repercussão geral 1.093, segundo a qual “A cobrança do diferencial de alíquota alusivo ao ICMS, conforme introduzido pela Emenda Constitucional 87/15, pressupõe edição de lei complementar veiculando normas gerais”.

O STF foi além da declaração de inconstitucionalidade do convênio para modular os efeitos de sua decisão, permitindo que o imposto continuasse a ser cobrado em 2021 e somente a partir de 2022 é que o ICMS-DIFAL seria indevido.

Conforme decisão do ministro Dias Toffoli, a modulação de efeitos se fez necessária porque os estados e o Distrito Federal estavam cobrando o ICMS e seria importante “*recordar que a EC nº 87/15 e o convênio impugnado, o qual a regulamentou, vieram com o objetivo de melhor distribuir entre os estados e o Distrito Federal parcela da renda advinda do ICMS nas operações e prestações interestaduais*”.

Com tal decisão, o STF praticamente pressionou os estados e Distrito Federal a buscarem a aprovação de uma lei complementar em 2021 para suportar juridicamente a cobrança em 2022. Assim, em 20/12/2021 foi aprovado no Congresso Nacional a Lei Complementar nº 190/2022, contudo, o executivo sancionou a lei apenas em 04/01/2022.

No Agravo Regimental na ADI 5.439/DF, a ministra relatora Carmem Lúcia assim se posicionou:

“(...) 9. A presente ação direta de inconstitucionalidade está prejudicada.

10. No recente julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.469, Relator o Ministro Dias Toffoli, em 24.2.2021, o Plenário deste Supremo Tribunal declarou a inconstitucionalidade formal das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do Convênio ICMS nº 93, de 17.9.2015, do Conselho Nacional de Política Fazendária Confaz, por exorbitar o campo destinado à lei complementar federal, nos termos do voto do Relator, vencidos os Ministros Nunes Marques e Gilmar Mendes e, parcialmente, os Ministros Alexandre de Moraes, Ricardo Lewandowski e Luiz Fux (Presidente).

O Plenário deste Supremo Tribunal, por maioria, modulou os efeitos da declaração de inconstitucionalidade das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do convênio questionado para que a decisão produza efeitos, quanto à cláusula nona, desde a data do deferimento da medida cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.464/DF e, quanto às cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta, a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste julgamento (2022), aplicando-se a mesma solução em relação às leis dos Estados e do Distrito Federal, para as quais a decisão produzirá efeitos a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste julgamento (2022), exceto quanto às normas legais que versarem sobre a cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/2015, cujos efeitos retroagem à data do deferimento da medida cautelar na ação direta de inconstitucionalidade nº 5.464/DF. Ressalvaram-se da proposta de modulação as ações judiciais em curso, vencidos, no ponto, o Ministro Edson Fachin e o Ministro Marco Aurélio. (...)”.

Inobstante a decisão do STF recair especificamente sobre o Convênio ICMS 93/2015 que dispõe sobre os procedimentos a serem observados nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada, resultado que a aprovação da Lei Complementar nº 190 em 04/01/2022, dentre outras alterações, incluiu o § 2º no art. 4º da Lei Complementar nº 86/97, que trata também das aquisições interestaduais por contribuintes do ICMS.

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

§ 2º É ainda contribuinte do imposto nas operações ou prestações que destinem mercadorias, bens e serviços a consumidor final domiciliado ou estabelecido em outro Estado, em relação à diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a alíquota interestadual:

I - o destinatário da mercadoria, bem ou serviço, na hipótese de contribuinte do imposto;

II - o remetente da mercadoria ou bem ou o prestador de serviço, na hipótese de o destinatário não ser contribuinte do imposto. (Grifo do relator)

No presente caso, observando os efeitos da modulação da decisão na infração e tendo em vista que os fatos apurados ocorreram entre janeiro de 2012 e novembro de 2014, não há óbices à exigência do ICMS-DIFAL, pelas razões acima alinhadas.

Portanto a infração é subsistente.

Para as demais infrações não houve arguição de mérito, restringindo-se a defesa em arguir nulidade das infrações, já afastadas linhas acima. Dessa forma as tenho como subsistentes.

Quanto ao pedido para que seja observado os limites legais previsto para incidência dos encargos de mora, devido a decretação da falência da autuada, consoante disposto no art. 9º, inc. II da Lei nº 11.101/2005, ou seja, que os encargos somente passem a incidir sobre o débito até a data da decretação da falência, ou seja, em 06/07/2017, pede que, acaso se julgue procedente o Auto de Infração, que o valor do crédito seja atualizado até essa data.

Registro que o inc. II do art. 9º da Lei nº 11.101/2005, se aplica ao valor do crédito, que atualizado até a data da decretação da falência ou do pedido de recuperação judicial, sua origem e classificação, quando da habilitação de crédito realizada pelo credor nos termos do art. 7º, § 1º, da citada lei. Portanto não se aplica ao caso, tendo em vista que ainda se discute a lide na fase administrativa.

Segundo o STJ, é possível a Fazenda Pública habilitar em processo de falência o crédito tributário, se objeto de execução fiscal em curso.

Em julgamento de recursos especiais repetitivos (Tema 1.092), a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça - STJ estabeleceu a tese de que é possível a Fazenda Pública habilitar, em processo de falência, crédito objeto de execução fiscal em curso, mesmo antes da Lei nº 14.112/2020, desde que não haja pedido de constrição no juízo executivo.

Dessa forma, o pedido não pode ser acatado.

Por fim, a autuada ao se referir a infração 02, cuja sanção pela infração, foi sugerida a multa no percentual de 150% do imposto, com fundamento no art. 42, inc. V, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, considerando ser pacificado o entendimento da retroatividade da lei mais benéfica, nos termos do art. 106, inc. II, alínea “c” do CTN, pugna pela redução da multa ao percentual de 100%, nos termos da nova redação do dispositivo da Lei nº 7.014/96.

A redação do inc. V do art. 42 da Lei nº 7.014/96, foi alterada pela Lei nº 14.183/2019, com efeitos a partir de 13/12/2019.

Diante do disposto no CTN, não resta dúvida que a lei tributária, é autorizada a retroagir quando for expressamente interpretativa e, no caso de ato ainda não definitivamente julgado, quando deixar de tratá-lo como infração ou como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, salvo se a conduta seja considerada como fraude ou implique a falta de pagamento de tributo, ou, ainda, quando a lei nova comine penalidade menos severa.

O CTN prevê no art. 106, inc. II, a aplicação da retroatividade benéfica que se verifica mediante análise comparativa da lei nova e da lei vigente ao tempo da prática do ato. Assim, caso

verificada uma condição mais benéfica para o contribuinte nas situações previstas, a lei posterior, esta é autorizada a retroagir.

Portanto, a retroatividade do inc. V do art. 42 da Lei nº 7.014/94, por atender aos requisitos citados, se aplica perfeitamente ao caso.

Diante do exposto, defiro o pedido da autuada, em relação à infração 02, alterando a multa sugerida de 150% para 100%, em decorrência da aplicação retroativa do art. 42, inc. V da Lei nº 7.014/96, autorizada pelo art. 106, inc. II, alínea “c” do CTN.

Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **232948.3008/16-6**, lavrado contra **AGT – ARMAZÉNS GERAIS E TRANSPORTES LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 70.378,63**, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 58.641,22 e de 100% sobre R\$ 11.737,41, previstas no art. 42, inc. II, alínea “f” e V, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas no total de **R\$ 42.160,98**, previstas no art. 42, incisos XIII-A, alíneas “j” e “l” do mesmo artigo e lei, e dos acréscimos moratórios conforme estabelece a Lei nº 9.837/05.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 11 de dezembro de 2023.

JORGE INÁCIO DE AQUINO - PRESIDENTE

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS - RELATOR

JOSÉ CARLOS COUTINHO RICCIO - JULGADOR