

PROCESSO - A. I. N° 232948.0011/17-4  
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e ARTEMP ENGENHARIA LTDA.  
RECORRIDOS - ARTEMP ENGENHARIA LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO - Acórdão 6ª JJF nº 0097-06/23-VD  
ORIGEM - DAT METRO / INFAZ ATACADO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET 19/02/2024

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF N° 0021-11/24-VD

**EMENTA:** ICMS. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. FALTA DE PAGAMENTO. Fica comprovado nos autos que ocorreu erro de preenchimento do Documento de Arrecadação Estadual – DAE onde deveria constar o código de arrecadação 0791 - ICMS COMPLEM.ALIQ-USO/CONSUMO ATIVO FIXO foi inserido, visto que as mercadorias relacionadas foram destinadas a uso e consumo da autuada e não para revenda. Para ratificar, conforme disposto no art. 12-A da Lei nº 7.014/1996, quando das aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização efetuada por contribuintes, inclusive pelas empresas optantes pelo SIMPLES NACIONAL, calculou a antecipação parcial, aplicando-se os cálculos sobre diferença entre a alíquota interna e a interestadual. Não se vê razão para manutenção da autuação, considerando que o valor do imposto referente ao DIFAL do mês de dez/2011 foi inteiramente recolhido, como a recorrente comprovou ter feito através de documento de arrecadação estadual apresentado. Após análise da EFD da ora recorrente relativo ao mês de janeiro/2012, foi constatado que não fora utilizado como crédito fiscal o valor recolhido sob código 2175 - ICMS - ANTECIPACAO PARCIAL. Infração insubsistente. Modificada a Decisão recorrida. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Recurso Voluntário **PROVIDO**. Auto de Infração **Improcedente**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário interposto pela autuada e Recurso de Ofício em razão do ACÓRDÃO JJF N° 0097-06/23-VD, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em tela, lavrado em 29 de dezembro de 2016, exigindo o crédito tributário no valor de R\$ 132.136,87, além de multa de 60% pela constatação da seguinte infração:

***Infração 01. 06.02.01.** Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da federação destinadas a consumo do estabelecimento.*

Decorrida a fase de instrução processual, a lide foi apreciada pela 6ª JJF em 25/04/2023, que por unanimidade, decidiu por julgar Procedente em Parte e proferiu a seguinte decisão:

#### **“VOTO**

*O lançamento constitui-se em uma infração arrolada pela fiscalização, objeto de impugnação por parte do autuado.*

*Verifico ter a ação fiscal se iniciado em 25/10/2016, diante da lavratura de Termo de Início de Fiscalização pelo autuante, na forma do documento de fl. 06.*

*Constatado que a memória de cálculo da autuação e documentos que a suportam, se encontram às fls. 09 a 39, impressas, e em formato digital na mídia de fl. 40.*

*O autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão a infração cometida, apontando a conduta praticada pelo contribuinte, e tida como contrária à norma legal, os artigos infringidos, a previsão da multa sugerida, os prazos para interposição de defesa, ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida nos artigos 142 do CTN, 129 do COTEB e 39 do RPAF/99, preenchendo, pois, todos os requisitos de validade legal e jurídica.*

*O contribuinte, por sua vez, compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou aspectos da infração que entendia lhe amparar, trazendo fatos e argumentos que ao seu entender elidiriam a mesma, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório, sob a forma de impugnação, bem como manifestações posteriores.*

*O autuado se encontra inscrito no Cadastro de Contribuintes do Estado da Bahia, exercendo como atividade principal o “instalação e manutenção de sistemas centrais de ar-condicionado”, estabelecido no município de Salvador, Bahia.*

*Existe uma questão prejudicial a ser enfrentada e decidida, e que diz respeito a ocorrência de decadência, arguida pelo contribuinte.*

*A legislação, especialmente o Código Tributário Nacional (CTN), determina em seu artigo 150, § 4º, que “o lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa, e se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”.*

*Nesta seara, destaco que durante muito tempo, subsistiu discussão acerca de qual seria o entendimento frente a questões de tal natureza, para reconhecimento ou não da existência da decadência: se deveria ser aplicado o disposto no artigo 173, inciso I, ou o artigo 150 § 4º do CTN.*

*O entendimento predominante neste Órgão era de que prevalecia em tais hipóteses, a redação contida no Código Tributário do Estado da Bahia, (Lei 3.956/81), até mesmo após a edição pelo Supremo Tribunal Federal (STF) da Súmula Vinculante 08, a qual aplicável aos créditos tributários.*

*A Procuradoria Geral do Estado da Bahia, através da sua Procuradoria Fiscal, sustentou, igualmente, por largo período, inclusive junto ao Poder Judiciário, tal entendimento acima exposto, dissonante daquele predominante nas decisões dos Tribunais Superiores, sendo que após diversas derrotas judiciais na apreciação de tal matéria, repensou o entendimento anterior da mesma, culminando com a adoção dos denominados “Incidentes de Uniformização”, os quais visaram unificar o pensamento acerca de questões até então ensejadoras de inúmeros e acalorados debates.*

*Dentre tais “Incidentes de Uniformização”, destaco o de n.º PGE 2016.194710-0, cujo enunciado transcrevo: “Entendimento firmado: Conta-se o prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no art. 150 § 4º do CTN, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário (entendendo-se como tal as operações ou prestações tributáveis), apura o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que correspondia às operações declaradas”.*

*E avança ainda mais o entendimento exposto, ao observar na seguinte Nota 1: “Conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, com fundamento no art. 173, I do CTN, quando: a) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, mas não efetua o respectivo pagamento; b) o contribuinte não declara a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omite a realização da operação ou prestação tributável; c) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, efetua o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente, o Fisco verifica que o valor recolhido foi menor que o efetivamente devido em virtude da configuração de dolo, fraude ou simulação”.*

*E tal raciocínio se reforça, a partir do Enunciado da Súmula 555 do STJ, a qual determina:*

*“Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa”.*

*A se considerar a mesma, além dos dezenove Acórdãos tomados como paradigma, o que se verifica é que quando o contribuinte não declara e não paga o imposto, aplica-se a regra do artigo 173 do CTN, ou seja, o Fisco possui cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte para constituir o crédito tributário (não declarado e não pago); e, na hipótese de o contribuinte declarar o que tem como devido, recolhendo tal valor, mas o Fisco entende que o contribuinte deveria ter declarado valor maior (ou seja, não houve declaração de*

uma diferença), aplica-se a regra do artigo 150 do CTN, pela qual o Fisco teria cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador para constituir a diferença não declarada/não paga, pois houve declaração/princípio de pagamento.

E a justificativa para este entendimento reside no fato de o STJ ter adotado como critério para aplicação do artigo 173, inciso I, do CTN, a ausência de qualquer pagamento do tributo. Por outro lado, quando houver pagamento do tributo, ainda que parcial, aplica-se a regra decadencial do artigo 150, § 4º do CTN.

Tal raciocínio se manifesta num dos Acórdãos tidos como parâmetros pelo Tribunal, a saber, o AgRg no REsp 1.277.854:

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

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

Por outro lado, o próprio autuante indicou que o sujeito passivo recolheu o imposto em todos os meses autuados, ou seja, houve antecipação de pagamento.

Logo, não pode o julgador, ante tal fato, fechar os olhos e deixar de praticar a almejada justiça fiscal, razão pela qual, entendo presente a hipótese de decadência parcial, vez que o valor do imposto foi lançado, escriturado, ainda que não recolhido suficientemente, abarcando as ocorrências do período de janeiro a novembro de 2016, sem qualquer ato da Administração Tributária no sentido de preservar o seu interesse ou homologar aquele valor, há de ser aplicado o teor do 487, inciso II do Código de Processo Civil (CPC) em vigor, aplicável subsidiariamente ao RPAF/99, na forma do seu artigo 180, tal como firmado na impugnação apresentada:

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

(...)

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

Por tais razões, reconheço existir, ainda que parcialmente, decadência devendo os valores lançados no período acima indicado ser excluídos, uma vez que tendo sido o contribuinte intimado da lavratura do Auto de Infração em 30/12/2016, conforme registrado à fl. 02, este é o prazo para a contagem do interregno temporal decadencial.

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

Diante de tal posicionamento, cristalino está que no caso em comento relativo à infração lançada, a Secretaria da Fazenda se manteve inerte e sem adotar qualquer ação frente ao ocorrido, diante do longo lapso temporal decorrido (a partir de janeiro de 2011) e o lançamento tributário com ciência ao contribuinte (30 de dezembro de 2016).

Logo, por tais motivos, se encontram albergadas pela decadência, as ocorrências dos meses de janeiro a novembro de 2011, as quais devem ser excluídas, remanescendo, apenas, na autuação, a ocorrência do mês de dezembro de 2011, pelo fato de a ciência do lançamento ter se dado em 30/12/2016.

Em relação às questões preliminares suscitadas pela defesa, passo a enfrentá-las, de pronto, iniciando pela aplicação da legislação correspondente ao RICMS/97.

Como bem sabido, em direito tributário, a aplicação da lei no tempo se reporta à legislação vigente na data da ocorrência do fato gerador.

Na forma anteriormente relatada, as ocorrências listadas na autuação teriam ocorrido entre janeiro e dezembro de 2011.

Neste período, vigorava, como até o presente momento, como norma legal, a Lei 7.014/96, e como norma regulamentar, o Regulamento do ICMS aprovado pelo Decreto 6.284/97, que vigorou até o dia 31 de março de 2012, ao entrar em vigor o novo Regulamento do ICMS aprovado pelo Decreto 13.780/12, vigente a partir de 1º de abril de 2012.



*Não se pode perder de vista o fato de que a expressão “legislação”, no direito tributário, tem o significado de lei em sentido amplo, ou seja, significado abrangente, conforme se vislumbra no teor do artigo 96 do CTN:*

*Art. 96. A expressão “legislação tributária” compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes*

*Tal norma se complementa pelo artigo 100 do mesmo CTN:*

*“art. 100: São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:*

*I – os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;*

*II – as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;*

*III – as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;*

*IV – os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios”.*

*E aqui reputo importante se distinguir vigência de validade da norma, sendo que vigência é o que viabiliza a incidência de uma norma a determinados fatos em dado período de tempo abrangido pelo início desta, e no entender de Hugo de Brito Machado, “é a aptidão para incidir, vale dizer, para dar significação jurídica aos fatos”.*

*A vigência da legislação tributária rege-se pelas disposições aplicáveis às normas jurídicas em geral, existindo, todavia, ressalvas do próprio CTN, sendo, pois, a validade formal da norma, quando devidamente promulgada por autoridade competente.*

*Interessante se observar que a norma pode ser válida, mas não vigente, eis que produzida por quem devidamente competente para tal, entretanto, a vigência só ocorrerá que os comportamentos descritos em seu texto poderão ser impostos, exigidos, não bastando a publicação de uma lei tributária e sua vigência para que sua força cogente seja eficaz, tal como, por exemplo a obediência ao Princípio da Anterioridade, ou da “eficácia diferida”.*

*Apesar de lei e normas tributárias em geral serem prospectivas, em regra, devendo ser aplicadas a fatos geradores futuros, existem casos em que é possível a aplicação retroativa da lei tributária, na forma contida no artigo 106 do CTN:*

*“Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:*

*I – em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;”*

*Assim, quando a lei tributária seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidades e em situações em que se trate de atos não definitivamente julgados se verifica a aplicação da lei tributária de forma retroativa.*

*Não é o caso dos autos, pois, como visto, a Lei do ICMS vigente era a mesma tanto na época dos fatos geradores (2011), quanto ao tempo da autuação (2016).*

*O fato de a legislação vigente quando da ocorrência dos fatos geradores do tributo ter sido revogada (RICMS/97), não implica na aplicação retroativa da nova norma (RICMS/12) a fatos pretéritos.*

*Esta é a regra insculpida no artigo 144 do CTN:*

*“Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada”.*

*Veja que tal regra menciona a palavra lei, e a lei 7.014/96 vige desde 1996, até o presente momento.*

*A jurisprudência segue tal entendimento, a se observa a decisão contida no AgInt no RECURSO ESPECIAL 1.441.008/PE (2014/0052750-8), cujo Relator, Ministro Benedito Gonçalves, na 1ª Turma do STJ, datada de 03/04/2018, assim se posicionou:*

**“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. ART. 144 DO CTN. LANÇAMENTO. NORMA VIGENTE NA DATA DO FATO GERADOR. DETERMINAÇÃO DO ASPECTO DIMENSÍVEL DO TRIBUTO.**

**1. Nos termos da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, aplica-se ao lançamento a norma vigente na data do fato gerador, conforme preleciona o caput do art. 144 do Código Tributário Nacional.**

**2. A lei que fixa os critérios (alíquotas) para apuração do valor do tributo através de arbitramento é norma**

*de natureza material, por guardar relação com a quantificação do valor da exação.*

*Aplica-se ao caso a lei vigente à época do fato gerador (Decreto-Lei nº 1.648/1978)". (Grifei).*

*Assim, agiu corretamente o autuante ao aplicar a norma vigente na época dos fatos geradores, motivo para a rejeição do argumento quanto a nulidade do procedimento fiscal, não tendo sido violado o Princípio da Tipicidade Cerrada.*

*De igual modo, ao entendimento defensivo de ser o enquadramento da multa genérico, não posso acolher e justifico: o dispositivo invocado pelo autuante que literalmente prevê aplicação "quando ocorrer qualquer hipótese de infração diversa das previstas nesta Lei que importe descumprimento de obrigação tributária principal, em que não haja dolo, inclusive quando da utilização indevida ou antecipada de crédito fiscal", se encontra na legislação pelo fato de não poder o legislador especificar de forma terminativa todas as condutas que ensejem a aplicação de penalidades pelo descumprimento da norma legal.*

*Neste sentido, o autuado compreendeu pela descrição da infração o seu teor imputado, veio aos autos abordando todos os aspectos da acusação que entendia pertinentes, contestando a acusação em sua totalidade, de forma detalhada, elaborando demonstrativos, inclusive, e acostando robusta documentação, como anteriormente relatado, não se podendo se sustentar não somente tal argumento, como de igual forma, a ocorrência de qualquer situação, ato ou fato que viesse a se caracterizar como cerceamento do seu direito de defesa, conforme alegado.*

*Em relação ao argumento defensivo de eventual violação ao artigo 28, § 1º, do RPAF/99, diante do transcurso de mais de dezenove meses de fiscalização, o fato de que o procedimento deveria ter sido ao menos renovado seis vezes, e que jamais tomou conhecimento de terem ocorrido tais prorrogações, através de Termo específico em tal sentido, esclareço que a formalização do procedimento fiscal se deu, como já indicado, pela lavratura de Termo de Início de Fiscalização, em 25/10/2016 (fl. 06), que, até prova em contrário, merece crédito, à falta de qualquer elemento robusto em sentido contrário trazido pela defesa.*

*Friso que a Ordem de Serviço se trata de instrumento interno da SEFAZ, de cunho meramente administrativo, que propicia e suporta o procedimento fiscal e a eventual lavratura de Auto de Infração, nada mais, o que, de igual modo, enfraquece a arguição defensiva.*

*Pelos expostos motivos, não acolho as questões preliminares suscitadas.*

*Quanto ao reiterado pleito defensivo pela realização de diligência por estranho ao feito, indefiro, tendo em vista o disposto no artigo 147, incisos I, alínea "a" e "b" e II, alínea "a" do RPAF/99, segundo o qual:*

*"Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:*

*I - de diligência, quando:*

- a) o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável;*
- b) for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos;*

*II - de perícia fiscal, quando:*

- a) a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos;*
- b) for desnecessária em vista de outras provas produzidas;*
- c) a verificação for impraticável.*

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

*A desnecessidade da solicitação se pauta no fato de que os dados que serviram de base para o lançamento foram retirados da escrituração fiscal e documentos fiscais emitidos para e pela empresa autuada, os quais são de seu pleno conhecimento e responsabilidade quanto a emissão e prestação das informações ali contidas (Notas Fiscais emitidas e recebidas e Livros Fiscais transmitidos pela EFD), os quais se encontram em poder as SEFAZ, o que dispensa qualquer apresentação ao contribuinte, pois este transmitiu os arquivos SPED correspondentes.*

*Inexiste fundamentação robusta para amparar tal pedido, e ademais, não conseguiu a defesa indicar de forma e maneira precisa quais seria o objetivo da diligência, e o que deveria ser devidamente analisado quando do seu deferimento, acaso acatado, sendo prescindível qualquer verificação in loco em seu estabelecimento, vez estar a lide circunscrita à discussão jurídica acerca da tributação da energia elétrica adquirida em operação interestadual.*

*Ainda obedecendo aos requisitos legais, importante frisar que tal pedido submete-se unicamente à decisão dos*

*juízes, conforme reza a legislação em vigor, não sendo, de igual forma, motivo para a solicitação de ofício.*

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

*Como exemplo, posso mencionar trecho do voto prolatado pelo STJ no RESP 1.519.662/DF, em julgamento ocorrido em 18/08/2015 na 6ª Turma, a Ministra Maria Thereza de Assis Moura assim se pronunciou a respeito:*

*“A jurisprudência desta Corte é firme no sentido de que ‘não se acolhe alegação de nulidade por cerceamento de defesa, em função do indeferimento de diligências requeridas pela defesa, pois o magistrado é o destinatário final da prova, pode, de maneira fundamentada, indeferir a realização daquelas que considerar protelatórias ou desnecessárias ou impertinentes’”.*

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

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

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

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

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

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

*Lembro ainda, concorrer para o indeferimento do pleito, o não atendimento ao preceito estatuído no parágrafo único do artigo 145 do RPAF/99:*

*“Art. 145. O interessado, ao solicitar a produção de prova ou a realização de diligência ou perícia fiscal, deverá, no pedido, fundamentar a sua necessidade.*

*Não ficou claro qual seria o objetivo da diligência, em matéria que diz respeito apenas e tão somente a recolhimento de imposto, a título de Diferencial de Alíquota em aquisições interestaduais de mercadorias para uso e consumo da empresa.*

*Adentrando na análise do mérito, merece destaque o fato de ter o autuante para o único período remanescente da autuação não abarcado pela decadência, qual seja, o mês de dezembro de 2011, num primeiro momento consignado inexistir débito para o período referido (fl. 719), chegando a elaborar planilha na qual apontado qualquer débito quanto ao Diferencial de Alíquotas, e em outro momento (fl. 753), ter apontado remanescer débito no montante de R\$ 12.374,36.*

*Em nova intervenção processual (fl. 771), ratifica o último posicionamento adotado, indicando a manutenção do débito para o mês em tela, reiterado em sua última informação de fl. 794.*

*Resta-nos apenas averiguar a verdade dos fatos.*

*Em primeiro lugar, não foram contestadas as mercadorias autuadas como material de uso e consumo, o que denota o acolhimento das mesmas em tal situação pela própria empresa.*

*Das Notas Fiscais elencadas no Documento 28, de fls. 620 a 655, observamos aquisições de luvas, adesivos, fitas de acabamento, juntas, dentre outros, bem como o recolhimento de R\$ 12.765,30, realizado pelo contribuinte, a título de Antecipação Parcial, código de receita 2175, comprovado através do DAE de fl. 658 e comprovante bancário de fl. 657.*

*As Notas Fiscais elencadas como referentes a tais recolhimentos foram as de número 211, 20.505, 18.289,*



18.291, 21.300, 75.312, 28.171, 1.351, 5.139, 1.355, 16.613, 17.183, 19.190 e 28.041.

Constam no demonstrativo elaborado pelo autuante de fls. 36 a 39 as seguintes Notas Fiscais: 211, 20.505, 1.351, 5.139, 16.321, 4.453, 15.781, 1.355, 28.171, 18.289, 190, 61.673, 28.327, 16.613, 17.183, 19.190, 21.300, 28.041, 61.982, 4.545, 64.965, 19.300, 1.435, 4.904, 21.609, 97.753, 16.200, 18.013, 75.312, 75.313, 21.925, 63.406 e 21.836.

As Notas Fiscais 211, 20.505, 1.351, 5.139, 1.355, 18.289, 16.613, 17.183, 19.190, 21.300, 28.041, 75.312, foram arroladas em tal planilha de autuação.

Já as Notas Fiscais 16.321, 4.453, 15.781, 28.171, 190, 61.673, 28.327, 61.982, 4.545, 64.965, 19.300, 1.435, 4.904, 21.609, 97.753, 16.200, 18.013, 21.925, 63.406, 21.836 e 75.313, não tiveram qualquer indicação de ter o recolhimento sido efetuado a qualquer momento, nem como Diferencial de Alíquotas, nem como Antecipação Parcial.

Por sua vez, as Notas Fiscais 18.291 e 28.171 não foram objeto da exação.

Foi oportunizado ao contribuinte requerer a retificação dos DAE para o código correto, do que não se tem notícias nos autos quanto a adoção de tal procedimento, à vista, inclusive, de ter tomado para si o crédito fiscal decorrente de tal recolhimento, conforme indicado pelo autuante, e ainda que tal fato ocorresse, não cobriria todos os documentos fiscais arrolados na autuação, remanescendo débito, ainda que reduzido.

O fato de a Nota Fiscal 17.183 (fl. 636), ter o imposto destacado com alíquota de 18%, não implica em não cobrança do Diferencial de Alíquota, uma vez que o remetente, por ter tributado indevidamente a operação em percentual maior do que o devido (18% ao invés de 7%), pode ter requerido ao Fisco do estado de origem, no caso, São Paulo, a restituição do valor indevidamente cobrado, ou feito ajuste em sua escrituração fiscal, ainda que não se tenha notícia nos autos de tais procedimentos.

Já as Notas Fiscais 97.753 e 97.754 (fls. 647 e 648) que segundo a defesa destacariam a comercialização de produtos sujeitos à Substituição Tributária, com encerramento de tributação, à vista de destaque do ICMS a tal título, não pode ter o argumento de sua exclusão acolhido, à vista da ausência de comprovação de tal recolhimento pelo remetente/vendedor da mercadoria (Frigelar Comércio e Distribuição S. A.), que não se encontra inscrito no estado da Bahia na condição de contribuinte substituto tributário, sequer houve a apresentação de GNRE que comprovasse o recolhimento a favor deste estado do valor retido nas mencionadas Notas Fiscais.

Desta maneira, à ausência de tais elementos probantes, ainda que se louve o esforço e lealdade da defesa, não posso ter outra posição que não a de manter a autuação no valor inicialmente apontado de R\$ 12.374,36, o que torna o lançamento parcialmente procedente, diante da subsistência ora apontada da ocorrência do mês de dezembro de 2011.

Finalmente, quanto à solicitação para que as comunicações e intimações fossem feitas na pessoa de seus advogados (fl. 676), nada impede que tal prática se efetive, e que as intimações possam ser encaminhadas, bem como as demais comunicações concernentes ao andamento deste processo para o endereço apontado.

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

Nesta hipótese, não cabe a aplicação do CPC, conforme entendido pela defesa.

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

Através de tal mecanismo, a SEFAZ estabelece uma comunicação eletrônica com seus contribuintes para, dentre outras finalidades, encaminhar avisos, intimações, notificações e cientificá-los de quaisquer tipos de atos administrativos, não sendo nenhuma novidade tal sistemática, até pelo fato do processo judicial eletrônico já ser adotado pelo Poder judiciário há algum tempo, sem que se tenha conhecimento de qualquer contestação neste sentido.

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

Em vista da decisão prolatada no Acórdão em tela ter reduzido o crédito tributário em valor superior a R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais), a 6ª JF interpôs Recurso de Ofício, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558/18, com efeitos a partir de 18/08/18.

Os advogados da Recorrente, inconformados com o julgamento de piso, interpõe,

tempestivamente, Recurso Voluntário assentado nas fls. 826 a 851, fundamentado no art. 169, I, “b” do RPAF/99.

Preliminarmente, informa a Recorrente, que lhe fora imputado Auto de Infração no valor de R\$ 132.136,87, apresentou a peça impugnatória do lançamento e que posteriormente o processo foi convertido em diligência, tendo o autuante reconhecido a procedência parcial da autuação, refazendo o demonstrativo de débito em face de acatar como pagamento do DIFAL os recolhimentos realizados com o código 2175, apresenta planilha na fl. 719 com redução da exigência fiscal para R\$ 10.831,45.

Ressalta que o mês de dezembro/2011 o autuante informa que não há infração a cobrar.

Aduz que de forma contraditória, o autuante em sede de segunda informação fiscal lavrada nas folhas 751 a 753, reconhece a decadência para os meses de janeiro a novembro de 2011, em atendimento ao Incidente de Uniformização nº 2016.175855-0.

Contudo, o autuante revigora a cobrança para o mês de dezembro/2021 sob o argumento de que a Recorrente utilizou como crédito fiscal o valor recolhido como antecipação parcial código 2175, tendo sido lançado na apuração do mês de janeiro/2021 no campo “Outros Créditos”. Concluindo que o DIFAL relativamente ao mês de dezembro/2021 não foi efetivamente recolhido no montante de R\$ 12.374,36.

No mérito do Recurso Voluntário, a Recorrente repisa os argumentos já apresentados em sua impugnação inicial e manifestações em sede de diligências, invocando a busca da verdade material diante da controvérsia instalada no processo com a mudança do posicionamento do fiscal autuante com relação a cobrança relativa ao único período não alcançado pela decadência, qual seja dezembro/2011.

Discorre sobre os efeitos da decadência no lançamento de ofício, primeiramente em relação ao período de janeiro a novembro de 2011 e reclama a aplicação do mesmo instrumento para dezembro/2011, preconizando o que determina o § 4º, do art. 150 do CTN.

Lastreia sua argumentação na aplicação do inciso II, do art. 487 do NCPC de forma auxiliar ao art. 180 do RPAF, no que tange a aplicação das normas do Código de Processo Civil em processo administrativo.

Reitera o pedido de improcedência da parte remanescente da autuação, vez que o próprio autuante na diligência fiscal, presente nas fls. 712 a 720, afirma de forma categórica que “foram feitas a análises e não há infração a cobrar” referindo-se ao mês de dezembro/2021.

Traz a luz o § 6º, do art. 127 do RPAF/99 que expressa a necessidade de a informação fiscal ser prestada com clareza, precisão e abrangendo todos os aspectos da defesa com fundamentação.

Declara que no acórdão atacado consta que foi oportunizado ao autuado requerer a retificação dos DAE's para o código correto e, inclusive, ocorreu o creditamento do valor recolhido como antecipação parcial do mês de dezembro/2011, conforme indicado pelo autuante.

Expõe que não houve por parte do autuante nenhum argumento que se consubstanciasse em materialidade acerca da tomada do crédito por parte da Recorrente. Apresenta cópia da DMA de janeiro/2022, onde consta no campo “Outros Créditos” o valor de R\$ 116.553,11, não havendo como inferir se nesse montante se encontra incluído o valor do ICMS recolhido sob o código 2175.

Adita seus argumentos, apresentando exemplos de notas fiscais de aquisições interestaduais sujeitas ao pagamento de DIFAL, nas quais as operações foram realizadas com alíquota cheia (18%) e com ICMS ST retido.

Rechaça os argumentos contidos no voto condutor do julgador de piso que invoca a questão de que a aplicação indevida da alíquota não afasta a cobrança da DIFAL pela UF de destino, bem como a não comprovação do pagamento do ICMS ST ao estado de destino, autoriza a cobrança do DIFAL. Apresenta os valores recolhido pela Frigelar referente ao ICMS ST retido (fls. 863 e 864).



Requisita a improcedência da autuação por não haver tributo a ser exigido em dezembro/2011 e de forma alternativa, solicita que o processo seja baixado em diligência para que fique evidenciado se o valor exigido pelo autuante no valor de R\$ 12.374,36 está contemplado no valor recolhido pela Recorrente no valor de R\$ 12.765,38 (fl. 865).

## VOTO

Tratam-se os presentes autos de Recurso Voluntário interposto pela recorrente e Recurso de Ofício em razão do ACÓRDÃO JJF Nº 0097-06/23-VD, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 29 de dezembro de 2016, exigindo o crédito tributário no valor de R\$ 132.136,87, além de multa de 60% pela constatação da seguinte infração:

*Infração 01. 06.02.01. Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da federação destinadas a consumo do estabelecimento.*

Preliminarmente, CONHECO os Recursos de Ofício e Voluntário emanados da presente Decisão, consoante os termos do art. 169, inciso I, alíneas “a” e “b” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

Não havendo questões preliminares e/ou prejudiciais nos recursos e nem sendo o caso de suscitá-las de ofício, passo ao exame do mérito.

A autuação se pauta na falta de pagamento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da federação destinadas a uso/consumo do estabelecimento da autuada referente ao exercício de 2011. Por outro lado, desde a peça defensiva, a recorrente aponta a ocorrência de decadência relativa à parte da cobrança imputada, sendo reconhecida parcialmente pelo julgador de piso em seu voto condutor, restando mantido o lançamento apenas relativo ao mês de dez/2011.

O Recurso de Ofício foi interposto pela JJF em virtude da decisão prolatada no Acórdão em tela ter reduzido o crédito tributário em valor superior a R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais), nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558/18, com efeitos a partir de 18/08/18.

Acato a decisão da JJF em reconhecer a decadência dos lançamentos referentes ao período de janeiro a novembro de 2011, haja vista a jurisprudência assentada neste CONSEF no que tange a contagem do prazo decadencial, fundamentada na Súmula nº 12 deste Conselho, que determina: “*Para efeito da contagem do prazo decadencial, o lançamento só se aperfeiçoa com a ciência do contribuinte acerca do auto de infração*”. Tendo sido a referida intimação realizada somente em 30/12/2016. Restando mantida a cobrança referente ao período de dezembro de 2011 no valor de R\$ 12.374,36.

Logo, NEGÓ PROVIMENTO ao Recurso de Ofício.

Por outro lado, analisando o mérito do Recurso Voluntário, temos que o mesmo se pauta em demonstrar que o valor pertinente a cobrança relativa ao mês de dezembro/2011 no montante de R\$ 12.374,36 foi efetivamente quitada através do Documento de Arrecadação Estadual – DAE (doc. 007) no valor de R\$ 12.765,38, ainda que sob código de arrecadação de Antecipação Parcial.

Com vistas a comprovar o recolhimento integral do tributo remanescente da autuação fiscal, a autuada promove juntada de documentos donde confronta a planilha da fiscalização (*PLANILHA AUDITOR FISCAL - RECOLHIMENTO ICMS DIFERENCIAL DE ALIQUOTA A MENOR NAS AQUISIÇÕES MERCADORIAS PARA MATERIAL DE USO E CONSUMO - CFOP: 2.126*) referente ao lançamento de dezembro/2011, com a planilha de recolhimento realizado no mesmo período (*RECOLHIMENTO ICMS DIFERENCIAL DE ALIQUOTA NAS AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS PARA MATERIAL DE USO E CONSUMO - CFOP 2126*).

De pronto, resta cristalino que a composição das notas fiscais em ambas as planilhas é idêntica, contudo, o documento de arrecadação (DAE) acostado ao processo tem como código de

arrecadação 2175 (recolhimento de Antecipação Parcial).

**Consulta emissão de comprovantes**A33G251452543615016  
25/01/2012 15:25:59SISBB - SISTEMA DE INFORMACOES BANCO DO BRASIL  
25/01/2012 - AUTO-ATENDIMENTO - 15.26.00  
3429003429

## COMPROVANTE DE PAGAMENTO

CLIENTE: ARTEMP ENGENHARIA LTDA  
AGENCIA: 3429-0 CONTA: 105.659-X  
Convenio DAE ICMS  
Codigo de Barras 85610000127-3 65300005201-8  
20125120031-1 67172175193-5  
Data do pagamento 25/01/2012  
Valor Total 12.765,30  
DOCUMENTO: 012542  
AUTENTICACAO SISBB:  
S.E62.S26.D13.7A1.25A

Transação efetuada com sucesso por: J3064420 MAURICIO LOPES DE FARIA.

Fica comprovado que ocorreu erro de preenchimento do Documento de Arrecadação Estadual – DAE onde deveria constar o código de arrecadação 0791 - ICMS COMPLEM.ALIQ-USO/CONSUMO ATIVO FIXO foi inserido, visto que as mercadorias relacionadas foram destinadas a uso e consumo da autuada e não para revenda.

Para ratificar, conforme disposto no art. 12-A da Lei nº 7.014/1996, quando das aquisições interestaduais de mercadorias para fins de **comercialização** efetuada por contribuintes, inclusive pelas empresas optantes pelo Simples Nacional, deve-se calcular a **antecipação parcial**, aplicando-se os cálculos sobre diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

Portanto, não vejo razão para manutenção da autuação, considerando que o valor do imposto referente ao DIFAL do mês de dez/2011 foi inteiramente recolhido, como a recorrente comprovou ter feito através de documento de arrecadação estadual apresentado.

Vale ressaltar que após análise da EFD da autuada relativo ao mês de janeiro/2012, foi constatado que a autuada não utilizou como crédito fiscal o valor de R\$ 12.765,30 recolhido sob código 2175 - ICMS - ANTECIPACAO PARCIAL.

Diante do exposto, DOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário para julgar IMPROCEDENTE a autuação.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº 232948.0011/17-4, lavrado contra **ARTEMP ENGENHARIA LTDA**.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 30 de janeiro de 2024.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ERICK VASCONCELOS TADEU SANTANA – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS