

**PROCESSO** - A. I. Nº 233048.0005/20-8  
**RECORRENTE** - POPULAGE COMÉRCIO DE MATERIAIS DE CONSTRUÇÕES LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 6ª JF nº 0056-06/23-VD  
**ORIGEM** - DAT METRO / INFAZ VAREJO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 18.06.2024

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO CJF Nº 0135-11/24-VD**

**EMENTA:** ICMS. 1. FALTA DE RECOLHIMENTO. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS ESCRITURADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. Não foram apresentadas provas capazes de elidir a infração. Não acolhido o pedido de realização de prova pericial. Acolhia a decadência com aplicação da regra prevista no art. 150, § 4º do CTN. Infração parcialmente subsistente. 2. FALTA DE RECOLHIMENTO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. Acolhida a desoneração de parcelas do imposto cobrado e reconhecida a decadência parcial da infração. Parcialmente subsiste. 3. RECOLHIMENTO A MENOS. APLICAÇÃO DE ALÍQUOTA DIVERSA DA PREVISTA NA LEGISLAÇÃO. SAÍDAS DE MERCADORIAS. Incidência de decadência parcial. Mantido o indeferimento do pedido de diligência e produção de prova pericial. Infração parcialmente subsiste. 4. FALTA DE RECOLHIMENTO. NOTAS FISCAIS. OPERAÇÃO TRIBUTADA COM REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO. FALTA DE PREVISÃO LEGAL. 5. RECOLHIMENTO A MENOS. ALÍQUOTA. ERRO NA SUA APLICAÇÃO. SAÍDAS DE MERCADORIAS REGULARMENTE ESCRITURADAS. SAÍDAS POR ECF. Mantidas as exclusões das infrações as mercadorias sujeitas à redução de base de cálculo previstas em Convênio. Infrações parcialmente subsistentes. 6. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. RECOLHIMENTO A MENOS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA POR ANTECIPAÇÃO. Indeferido o pedido de diligência e prova pericial com base no art. 147 do RPAF/99. Infração parcialmente subsistente. 7. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. POR ANTECIPAÇÃO. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. FALTA DE RECOLHIMENTO. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. MULTA SOBRE O IMPOSTO QUE DEVERIA TER SIDO PAGO POR ANTECIPAÇÃO NA ENTRADA DAS MERCADORIAS, MAS CUJAS SAÍDAS POSTERIORES FORAM TRIBUTADAS NORMALMENTE. Indeferido o pedido de diligência e produção de pericial com base no art. 147 do RPAF/99. Acolhido o pedido de decadência parcial. Infração parcialmente subsistente. Reconhecimento de decadência parcial para as infrações 02, 03 e 08. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão não unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se Recurso Voluntário interposto contra a Decisão proferida pela 6ª JF, nos termos do art. 169, inc. I, “b” do RPAF/99, através do Acórdão JF nº 0056-06/23-VD, que julgou Procedente em Parte o presente Auto de Infração, lavrado em 16/09/2020, para exigir crédito tributário no valor de R\$ 214.512,80, em decorrência de dez infrações, sendo objeto do presente recurso as exações 02, 03, 04, 05, 06, 07 e 08 a saber:

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

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

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

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

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

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

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

A Decisão da 6ª JJF, fls. 357 a 386, inicialmente salientou que o processo está revestido das formalidades legais e concluiu ser parcialmente procedente o lançamento, diante das seguintes considerações:

#### **VOTO**

(...)

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

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

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

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

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

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

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

Dentre tais “Incidentes de Uniformização”, destaco o PGE 2016.194710-0, cujo enunciado transcrevo:

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

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

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

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

A se considerar a mesma, além dos dezenove Acórdãos tomados como paradigma, o que se verifica é que quando o contribuinte não declara e não paga o imposto, aplica-se a regra do artigo 173 do CTN, ou seja, o Fisco possui cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte para constituir o crédito tributário (não declarado e não pago); e, na hipótese de o contribuinte declarar o que tem como devido, recolhendo tal valor, mas o Fisco entende que o contribuinte deveria ter declarado valor maior (ou seja, não houve declaração de uma diferença), aplica-se a regra do artigo 150 do CTN, pela qual o Fisco teria cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador para constituir a diferença não declarada/não paga, pois houve declaração/princípio de pagamento.

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

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

“Deve ser aplicado o entendimento consagrado pela Primeira Seção, em recurso especial representativo da controvérsia, para a contagem do prazo decadencial de tributo sujeito a lançamento por homologação. O referido precedente considera apenas a existência, ou não, de pagamento antecipado, pois é esse o ato que está sujeito à homologação pela Fazenda Pública, nos termos do art. 150 e parágrafos do CTN. Assim, havendo pagamento, ainda que não seja integral, estará ele sujeita 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 por que deverá ser adotado o prazo previsto no art. 173, I do CTN”.

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

Em relação a infração 10, se trata de descumprimento de obrigação acessória, e como tal, o entendimento não pode ser aquele esposado pela defesa, de incidência do artigo 150, § 4º, do CTN, diante do posicionamento sedimentado na Jurisprudência, de que em tais situações, há de ser aplicado o artigo 173, inciso I, do CTN. Vejamos:

“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DE GUIAS DE RECOLHIMENTO DE FGTS E GFIP. DESCUMPRIMENTO DA **OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA**. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PRAZO DECADENCIAL. ART. 173, I DO CTN. INOCORRÊNCIA DE DECADÊNCIA. ART. 32-A DA LEI 8.212/91. PRÉVIA INTIMAÇÃO DO CONTRIBUINTE PARA IMPOSIÇÃO DE MULTA. 1. A **obrigação acessória**, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação **principal** relativamente à penalidade pecuniária (art. 113, § 3º do CTN) e, partir daí, sujeita-se ao lançamento de ofício (art. 149 incisos II, IV ou VI do CTN). 2. Tratando-se de lançamento de ofício, a regra a ser observada é a do art. 173, I do CTN. Hipótese em que não transcorreram mais de 5 anos entre o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado e a constituição do crédito tributário, de modo que não se há de falar em **decadência**. 3. Tratando-se de descumprimento de **obrigação acessória**, a multa incide em decorrência do ato omissivo.” (TRF 4, Apelação Cível AC 50554819820164047000 PR, publicação no Diário da Justiça eletrônico em 06/10/2021). (Grifos originais).

De igual forma, pensa o STJ:



*“TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. APRESENTAÇÃO DA GFIP. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. DECADÊNCIA. REGRA APLICÁVEL: ART. 173, I, DO CTN. 1. A falta de apresentação da Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP), assim como o fornecimento de dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias devidas configura descumprimento de obrigação tributária acessória, passível de sanção pecuniária, na forma da legislação de regência. 2. Na hipótese, o prazo decadencial para constituição do crédito tributário é regido pelo art. 173, I, do CTN, tendo em vista tratar-se de lançamento de ofício, consoante a previsão do art. 149, incisos II, IV e VI. 3. Ausente a figura do lançamento por homologação, não há que se falar em incidência da regra do art. 150, § 4º, do CTN”. (REsp 1055540 SC 2008/0098490-8, julgado na 2ª Turma, em 19/02/2009, relatora Ministra Eliana Calmon). (Grifos do relator).*

*Diante destas duas posições dos Tribunais Superiores, trazidas como exemplos, se percebe, com solar clareza, que a tese defensiva não pode ser aplicada ao presente caso, para a 10, em relação a qual se aplica a regra do artigo 173, inciso I, do CTN, sendo a mesma rejeitada, mantendo-se todas as ocorrências de 01 de janeiro a 31 de dezembro de 2015 as quais somente decaíam em 31 de dezembro de 2020.*

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

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

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

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

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

*Diante de tal posicionamento, cristalino está que no caso em comento relativo à parte das infrações lançadas, a Secretaria da Fazenda se manteve inerte e sem adotar qualquer ação frente ao ocorrido, diante do longo lapso temporal (a partir de janeiro de 2015) e o lançamento tributário com ciência ao contribuinte (17 de setembro de 2020).*

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

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

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

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

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

*Na infração 07, maio de 2015;*

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

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

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

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

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

“

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*“Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento. “*

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

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

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

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

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

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

*Relativamente ao pedido para realização de perícia/diligência, indefiro, tendo em vista o disposto no artigo 147, incisos I, alínea “a” e “b” e II, alínea “a” do RPAF/99, segundo o qual:*

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

*I - de diligência, quando:*

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

*II - de perícia fiscal, quando:*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*(...)*

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

- I - fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;*
- II - se refira a fato ou a direito superveniente;*
- III - se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos”.*

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

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

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

*Cientificado do teor da Informação Fiscal, o sujeito passivo não trouxe qualquer elemento adicional que pudesse contraditar os valores ali apurados, o que me leva a mantê-los, tal como indicado nos demonstrativos*



de fls. 294 e 304, resultando na parcial procedência da infração em R\$ 3.383,90, de acordo com a demonstração seguinte:

2015		2016	
Setembro	R\$ 36,44	Janeiro	R\$ 100,09
Outubro	R\$ 0,00	Fevereiro	R\$ 0,00
Novembro	R\$ 1,01	Março	R\$ 258,79
Dezembro	R\$ 117,87	Abril	R\$ 286,15
		Maio	R\$ 346,76
		Junho	R\$ 575,43
		Julho	R\$ 843,76
		Agosto	R\$ 0,00
		Setembro	R\$ 330,43
		Outubro	R\$ 0,00
		Novembro	R\$ 487,17
		Dezembro	R\$ 0,00

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

A autuante mantém a exação, sem maiores explicações.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Mês	2015	2016
Janeiro	R\$ 586,46	R\$ 3.093,12
Fevereiro	R\$ 3.817,28	R\$ 2.337,24
Março	R\$ 10.284,53	R\$ 494,15
Abril	R\$ 1.543,60	R\$ 0,00
Maio	R\$ 923,46	R\$ 2.726,22
Junho	R\$ 1.457,15	R\$ 783,10
Julho	R\$ 1.826,46	R\$ 900,39
Agosto	R\$ 4.909,70	R\$ 0,00
Setembro	R\$ 2.072,90	R\$ 0,00

Outubro	R\$ 15.444,23	R\$ 604,69
Novembro	R\$ 2.814,62	R\$ 1.700,86
Dezembro	R\$ 1.582,19	R\$ 3.585,59

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Mês	2015
Dezembro	R\$ 20,42
Mês	2016
Março	R\$ 280,87
Abril	R\$ 85,97
Maió	R\$ 35,23
Junho	R\$ 3,71
Julho	R\$ 37,68
Agosto	R\$ 11,44
Setembro	R\$ 292,16
Novembro	R\$ 5,41
Dezembro	R\$ 20,42

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

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

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

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

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

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

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

Note-se que pela redação acima destacada, o Convênio é meramente autorizativo, tendo sido encontrada na



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

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

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

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

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

2015		2016	
Setembro	R\$ 1.476,28	Janeiro	R\$ 1.796,04
Outubro	R\$ 626,15	Fevereiro	R\$ 52,50
Novembro	R\$ 335,05	Março	R\$ 1.766,37
Dezembro	R\$ 1.966,87	Abril	R\$ 617,70
		Maió	R\$ 10,06
		Junho	R\$ 321,76
		Julho	R\$ 673,31
		Agosto	R\$ 275,87
		Setembro	R\$ 940,93
		Outubro	R\$ 57,36
		Novembro	R\$ 87,45
		Dezembro	R\$ 240,40

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

2015	
Setembro	R\$ 213,11
Outubro	R\$ 168,96
Novembro	R\$ 359,63
Dezembro	R\$ 345,27

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

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

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

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

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

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

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

Mesma situação para a Nota Fiscal 57.481, cujo recolhimento foi realizado pelo autuado através de DAE consoante documentação trazida aos autos, situação idêntica à das Notas Fiscais 68.467, 68.468, 37.107,

95.059, 250.406, 17.566, 187.005, 94.254, 910.788, 38.891, 134.163, 187.445, 72.339 e 6.047.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Pela imagem do produto abaixo reproduzida, extraída do endereço eletrônico da internet [www.leroymerlin.com.br/haste](http://www.leroymerlin.com.br/haste), se constata não poder ser caracterizada como abraçadeira.

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

2015		2016	
Setembro	R\$ 4.227,39	Janeiro	R\$ 11,72
Novembro	R\$ 52,74	Março	R\$ 67,59
		Junho	R\$ 112,64
		Setembro	R\$ 511,29

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

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

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

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

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

*Quanto a infração 09, que trata de falta de recolhimento do imposto retido, por substituição tributária, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes deste estado, tendo a defesa suscitado estar provado que os recolhimentos foram realizados, vez ter a autuante deixado de perceber que aqui se tratavam de devoluções de mercadorias com avarias aos fornecedores, de acordo com a Nota Fiscal de origem, constando o destaque da informação de que se tratava de documento fiscal apenas para o transporte (CFOP 5411 – código de mera devolução), não configurando assim a circulação econômica de mercadorias e por isso não existindo fato gerador.*

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

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

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

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

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

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

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

*Por fim, na infração 10, esclareço que o registro dos documentos fiscais na escrituração fiscal da empresa se apresenta como obrigação acessória da mesma, sendo o seu cumprimento de extrema importância, ao registrar em sua escrituração fiscal, todas as entradas de mercadorias, bens ou serviços, ocorridas no seu estabelecimento.*

*Por pertinência, esclareço que não se está cobrando imposto, mas apenas e tão somente multa por descumprimento de obrigação acessória, pouco importando a situação tributária da operação ou da mercadoria contida em cada Nota Fiscal.*

*Tal falta dos registros das Notas Fiscais de entradas no livro fiscal respectivo, regulado no artigo 217 do RICMS/12, ou no registro C100 da EFD, conforme previsto no artigo 247 do RICMS/12 autoriza, como já explicitado, a aplicação da penalidade por descumprimento de obrigação acessória estatuída no artigo 42, inciso IX da Lei nº 7.014/96, como ocorrido no presente caso, correspondente a 1% do valor comercial das mercadorias adquiridas ou serviços prestados, que entraram no estabelecimento sem o devido registro na*



escrita fiscal, como descrito na autuação.

Constato que a lei não excepciona qualquer operação ou prestação, pois a falta da escrituração regular dos documentos fiscais dificulta a fiscalização e a aplicação de diversos roteiros de auditoria, dentre outras implicações, sendo procedimento inaceitável para contribuintes, e irrelevante para a sua caracterização, o fato de as saídas de mercadorias serem ou não submetidas à incidência do ICMS, ou serem materiais de uso e consumo, ou para incorporação no ativo imobilizado.

Por este motivo, existe prejuízo para o Fisco, o que autoriza a imposição da sanção tributária.

Ressalto que para caracterização da infração, não há de ser considerada a natureza da operação ou qualquer outro elemento, e sim, o fato de Notas Fiscais relativas a tais operações não estarem escrituradas na EFD do contribuinte.

Assim, somente resta se analisar as arguições defensivas trazidas pelo contribuinte, e não acolhidas pela autuante, uma vez que o deslinde da matéria necessitaria da imprescindível prova, além do que, em se tratando de documentos fiscais emitidos de forma eletrônica, o Fisco tem pleno conhecimento e controle das operações realizadas entre a empresa autuada e seus fornecedores, o que dificulta a omissão dos respectivos registros.

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

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

Assim, tal documento fica mantido no lançamento.

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

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

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

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

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

Mês	2015	2016
Janeiro	R\$ 14,81	R\$ 11,38
Fevereiro	R\$ 0,00	R\$ 0,00
Março	R\$ 264,34	R\$ 0,00
Abril	R\$ 0,00	R\$ 6,30
Maiο	R\$ 37,02	R\$ 98,86
Junho	R\$ 27,10	R\$ 1,61
Julho	R\$ 0,87	R\$ 5,73
Agosto	R\$ 62,77	R\$ 8,63
Setembro	R\$ 82,70	R\$ 19,14
Outubro	R\$ 76,09	R\$ 53,02
Novembro	R\$ 0,63	R\$ 2.655,23
Dezembro	R\$ 543,02	R\$ 0,00

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

Contudo, o não atendimento a tal solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, uma vez que a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista nos artigos

108 a 110 do RPAF/99, os quais guardam e respeitam o quanto estabelecido no Código Tributário Nacional, em seu artigo 127, estipulando como regra, a eleição do domicílio tributário pelo sujeito passivo.

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

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

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

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

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

Cientificada da decisão da 6ª JJF através dos Correios, fls. 395 a 397, o sujeito passivo, através de seu advogado, tempestivamente apresentou o Recurso Voluntário, fls. 399 a 407, no qual fez uma síntese da autuação e da decisão da JJF, para em seguida registrar que no julgamento se deixou de apreciar o pedido de produção de prova pericial, que diz ser necessária para o deslinde da lide, apesar de ter declarado que os documentos apensados à defesa seriam uma amostragem como direcionamento para a perícia.

Registra que recorre especificamente das decisões quanto ao julgamento da Junta que:

*“Promoveu a redução dos valores das infrações 04 e 07, em apreciação do documentário fiscal apresentado (...), porém sem apreciar e realizar a prova pericial sobre todos os elementos de registro fisco-contábeis do período fiscalizado;*

*Manteve em parte as infrações 05 e 06, por entender que o Convênio ICMS 100/2012 não se aplicaria à Recorrente, por esta não exercer a atividade de extração e britamento de pedras;*

*Manteve na íntegra a infração 02, limitando-se a examinar as notas fiscais apresentadas como simples amostragem pela Impugnante, sem submeter à prova pericial;*

*Não aplicou a decadência tributária parcial aos períodos fiscalizados referentes às infrações 02, 03 e 08. “*

Sob o título “DO CERCEAMENTO DE DEFESA POR NÃO APRECIÇÃO DO PEDIDO MOTIVADO DE PROVA PERICIAL. PREJUÍZO AO EXAME DAS INFRAÇÕES 02, 04 E 07. OFENSA AO ART. 5º, LV, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. “, diz que apesar do acerto da Junta ao identificar os erros na composição das bases de cálculo das infrações, delimitou sua análise apenas sobre os documentos juntados à defesa e não apreciou o pedido de produção de prova pericial, quando apresentou nove quesitos detalhados e específicos, motivando a necessidade da perícia por Fiscal estranho ao feito.

episa que o documentário acostado se tratava de simples amostragem indiciária para servir de fundamentação e base de análise para a perícia, negada pela Junta Julgadora que sequer apreciou o pedido, nem mesmo motivou um eventual indeferimento, mantendo-se silente e inerte quanto a demanda, o que se configuraria flagrante ofensa ao direito da ampla defesa, garantido ao contribuinte na Constituição Federal, e macula todos os atos subsequentes do processo.

Observa que a omissão da Junta causou grave prejuízo à defesa, quanto a determinação da base de cálculo das infrações 02, 04 e 07, sobre as quais a análise integral dos documentos fiscais e contábeis não seria possível em razão da impossibilidade de serem acostado à defesa, mas, assevera que, se deferida repercutiria na extinção total ou parcial das infrações.

Conclui que cabe a esta Câmara Recursal, a fim de afastar a nulidade absoluta que ora se abate sobre o feito, determinar o retorno do processo à primeira instância para que, no seu âmbito procedimental próprio, seja apreciado o pedido de prova pericial e determinada a sua realização por Fiscal estranho ao feito.

Noutro tópico, sob o título “*NULIDADE DAS INFRAÇÕES 05 E 06. CONVÊNIO ICMS 100/2012 PLENAMENTE APLICÁVEL À CONTRIBUINTE. INEXISTÊNCIA DE RESTRIÇÃO DE ATIVIDADE NA NORMA DO CONFAZ AO QUAL O ESTADO DA BAHIA LIVREMENTE SE VINCULOU E SUBMETEU O SEU RICMS*”, explica que a literalidade do texto do Convênio ICMS 100/2012 não faz qualquer restrição à atividade desempenhada pelo contribuinte beneficiário da redução de alíquota.

Transcreve o art. 155, § 2º, inc. XII, alínea “g” da Constituição Federal e a legislação relativa aos convênios do ICMS e conclui, com base nos dispositivos transcritos que a Junta Julgadora incorreu em erro interpretativo do Convênio ICMS 100/2012, ao entender que esse seria meramente autorizativo e que o Estado da Bahia, *a posteriori*, poderia ter restringido o seu alcance a empresas do segmento de extração e britamento de pedras, excluindo do benefício as empresas revendedoras das pedras britadas, como é o caso da Recorrente.

Explica que emerge dos dispositivos da Lei Complementar nº 24/75, o entendimento de que o convênio apenas pode ser ratificado ou não pelo Estado membro, jamais podendo ser decotado em alguma parte, ou imposta alguma restrição a literalidade do seu texto ou do sentido da norma benéfica que estabelece. Ou seja, não há qualquer margem para que um Estado modifique o sentido e o alcance do convênio que ratifica.

Ressalta que o art. 267 do RICMS/BA não pode estabelecer qualquer restrição ao usufruto do benefício que o convênio não previu quanto a atividade do contribuinte, pois não se identifica no propósito do convênio, a intenção de direcionar o benefício unicamente às empresas do primeiro elo da cadeia econômica (extrativistas e britadeiras), mas sim, de incluir as empresas de todos os elos da cadeia econômica do produto (pedras britadas) até o seu consumidor final, haja vista que não fez qualquer ressalva nesse aspecto.

Adverte não caber ao legislador estadual e ao operador do direito inovar a ordem jurídica fixada por convênio CONFAZ, mas apenas ratificá-lo ou não. Também não possui o Estado da Bahia, tampouco a Junta Julgadora de piso, autorização constitucional nem legal para restringir o alcance do convênio a uma determinada atividade da cadeia econômica, desvirtuando o sentido do convênio.

Aponta ofensa ao art. 111, inc. II do CTN, o entendimento adotado no julgamento, porque, a norma legal que outorga isenções (e a redução de alíquota tecnicamente é uma isenção parcial) necessariamente deve ser interpretada literalmente, ou seja, normas que fixem benefícios devem ser aplicadas mediante a literalidade de seu texto. Razão pela qual afirma que os Julgadores, incorreu em flagrante erro e ilegalidade ao negar os efeitos do Convênio ICMS 100/2012 para as operações da recorrente, excluindo sua atividade do alcance do citado convênio.

Portanto, requer à Câmara a anulação das infrações 05 e 06.

No tópico “*DECADÊNCIA PARCIAL TAMBÉM COM RELAÇÃO ÀS INFRAÇÕES 02, 03 E 08. O CRITÉRIO PARA INCIDÊNCIA DO § 4º DO ART. 150 CTN É ALGUM RECOLHIMENTO NO PERÍODO MENSAL DE APURAÇÃO DO ICMS E NÃO NO PERÍODO FISCALIZADO REFERENTE À INFRAÇÃO AUTUADA*.”, registra que a arguição de decadência, com base no § 4º, do art. 150 do CTN das infrações 02, 03 e 08 não foi acolhida pela Junta Julgadora, que adotou o entendimento equivocado dos parâmetros fixados pelo STJ acerca do tema, desvirtuando-os por completo.

Explica que da análise dos precedentes do STJ colacionados pela Junta no Acórdão indica que o critério adotado pelo STJ para definir as situações em que se conta a decadência a partir do fato gerador é que o contribuinte tenha recolhido algo no período de apuração do tributo.

Assevera ter recolhido o ICMS no período de apuração corresponde, ainda que o valor seja aquém daquele que o Fisco posteriormente entendeu como devido, houve o ato sujeito a análise homologatória pela Fazenda Pública, fato que diz atrair a norma excepcional do § 4º, do art. 150 do CTN.

Explica que o erro do julgamento ocorreu quanto a determinação do que seria o período de apuração do imposto, sob o qual o operador do Direito deve se debruçar para aferir se, nesse lapso temporal específico, ocorreu algum pagamento de ICMS que consubstancie objeto



homologável, para fins de incidência do dispositivo do CTN.

Sinaliza que nesse ponto a Junta confundiu o instituto jurídico do período de apuração do ICMS, que é mensal, com o instituto do período fiscalizado, que é o lapso temporal da ação fiscal, posterior e pertinente unicamente ao Auto de Infração.

Conclui que as infrações 02, 03 e 08 também foram alcançadas pela decadência referente aos meses anteriores a setembro de 2015, porque, nos períodos de apuração mensal aos quais se reportam, houve algum recolhimento de ICMS, ainda que por causa distinta da que é indicada como motivação do ato infracional.

Apresenta como exemplo, março de 2015, período fiscalizado na infração 02, enquanto período de apuração mensal do ICMS, a Recorrente recolheu o imposto nas demais operações que não estão contidas na infração 02, mas que foram reconhecidas pela SEFAZ, inclusive, para fins de redução da base de cálculo de outras infrações relacionadas no Auto.

Frisa que o critério para se saber se há pagamento homologável é o de existir qualquer recolhimento do ICMS no seu período de apuração mensal correlato, tenha ele a origem em qualquer operação comercial que seja, não se limitando a análise ao período fiscalizado específica de determina infração.

Salienta o seu comportamento de boa-fé em submeter algum pagamento ao Fisco, ainda que a menor do que a Fazenda Pública esperava, devendo ser aferido dentro do período de apuração mensal do ICMS, segundo o calendário fiscal estadual, nunca em relação ao objeto delimitado na posterior infração, até porque, quando do fato gerador, o “*período fiscalizado*” da infração, como ato de lançamento tributário, ainda não existia.

Espera que seja dado provimento ao Recurso, julgando pela reforma da decisão guerreada, para que:

- i. Retorne o processo à primeira instância, a fim de que a Junta Julgadora aprecie o pedido de prova pericial e determine que seja realizada, por Fiscal estranho ao feito, sobre todos os documentos fiscais e contábeis relativos ao período fiscalizado das infrações 02, 04 e 07;
- ii. Reconheça que os créditos lançados nas infrações 02, 03 e 08 também se submetem a norma de contagem decadencial prevista no § 4º, do art. 150 do CTN, extinguindo-os parcialmente; e,
- iii. Reconheça que faz jus à redução de alíquota prevista no Convênio ICMS 100/2012 e decrete a extinção das infrações 05 e 06.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão da primeira instância, relativa às infrações 02, 03, 04, 05, 06, 07 e 08, que as julgou subsistente apenas as infrações 02 e 08, e as demais (03, 04, 05, 06 e 07) parcialmente subsistentes.

Compulsando os autos, verifico que o Processo Administrativo Fiscal preenche todas as formalidades legais, inexistindo qualquer fato que venha macular o devido processo legal, estando o Recurso Voluntário em perfeitas condições de admissão, tendo em vista a tempestividade, a legitimidade de parte, pois assinada por pessoa com capacidade e competência legal para fazê-lo, além se conter todos os requisitos de aptidão.

A Recorrente é contribuinte do ICMS, inscrito no Cadastro Estadual na condição Normal, explora a atividade econômica principal de CNAE-Fiscal 4744-0/99 - Comércio varejista de materiais de construção em geral, além das secundárias de comércio atacadista de materiais de construção em geral e aluguel de máquinas e equipamentos para construção sem operador, exceto andaimes.

Os argumentos apresentados pela Recorrente podem ser sintetizados nos seguintes tópicos:

- 1- Não foi deferido o pedido de realização de diligência e perícia para analisar todos os elementos fiscais e contábeis do período fiscalizado, no exame das infrações 02, 04 e 07, apesar do julgamento as ter reduzido;

- 2- Não foi considerada a redução da base de cálculo nas operações internas com pedra britada e de mão, prevista no Convênio ICMS 100/2012, impondo restrição indevida ao usufruto do benefício com base no art. 267, inc. VII do RICMS/2012, fato que implicou na manutenção das infrações 05 e 06, por entender o julgador que o Convênio ICMS 100/2012 não se aplicaria à Recorrente, por esta não exercer a atividade de extração e britamento de pedras;
- 3- Não aplicou a decadência tributária parcial aos períodos fiscalizados referentes às infrações 02, 03 e 08.

No **item 1** a Recorrente alegou que os julgadores rejeitaram o pedido de realização de diligência e perícia requerida para analisar todos os elementos fiscais e contábeis do período fiscalizado, no exame das infrações 02, 04 e 07, sob o argumento de que o julgamento *(i)* reduziu os valores das infrações 04 e 07, decorrente da análise do documentário fiscal apresentado, porém, sem apreciar o pedido de realizar a prova pericial sobre todos os registros; e *(ii)* manteve na íntegra a infração 02, limitando-se a examinar as notas fiscais apresentadas como simples amostragem, sem submeter à prova pericial,

Portanto, a reclamação pode ser resumida no descontentamento frente ao indeferimento da diligência e da perícia como requerida, para analisar integralmente os documentos fiscais e contábeis relacionados com as infrações 02, 04 e 07.

Importante destacar que o RPAF/99, prevê que o pedido de diligência poderá ser indeferido, quando o julgador considerar que os elementos contidos no processo se apresentem como suficientes para decisão da lide, nos termos do art. 147, inc. I, alíneas “a” e “b”, *verbis*.

*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;*

O disposto na alínea “b” reforça a idéia de que a diligência não pode ser tratada como meio de defesa, pois se assim fosse, estaria substituindo a ação probatória do sujeito passivo, o que não se admite.

Quanto ao pedido de perícia, merece observar o disposto no mesmo artigo do mesmo diploma regulamentar, no inc. II, alíneas “a” e “b”.

*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;*

Estes dispositivos justificaram o indeferimento do pedido de perícia requerida na defesa pelos membros da Junta. Assim, entendo que a Junta fez uso correto e oportuno de sua prerrogativa, negando os pedidos, restando sem fundamento o argumento de falta de motivação para tais negativas. Ressalto que as provas trazidas ao processo pelas autoridades Fiscais, o indeferimento dos pedidos não resultou em cerceamento do direito de defesa da Recorrente.

O RPAF/99 traz nestes dispositivos os conceitos de prescindibilidade e impraticabilidade das diligências e perícias, que por suas naturezas são subjetivos, portanto, dependentes de análise e ponderação da autoridade julgadora, que tem a competência para deferir ou não tais pedidos.

Assim, a autoridade julgadora, quando aprecia os pedidos de perícia ou diligência, tem o dever de aplicar sua interpretação, sendo que ao caracterizá-los como prescindível e/ou impraticável, é imperioso o seu indeferimento, como prevê o art. 370, parágrafo único, do Código de Processo Civil.

*Art. 370. Caberá ao juiz, de ofício ou a requerimento da parte, determinar as provas necessárias ao julgamento*

do mérito.

*Parágrafo único. O juiz indeferirá, em decisão fundamentada, as diligências inúteis ou meramente protelatórias.*

Dessa forma, somente é nula a decisão administrativa que indeferir pedido de realização de diligência ou perícia quando não estiver motivada, o que não ocorreu no julgamento de piso.

Registro que a diligência e perícia se mostram prescindíveis, inúteis ou protelatórias quando o fato que se pretende demonstrar é irrelevante, por não interferir no desenvolvimento da relação jurídica. A prescindibilidade se demonstra na hipótese de o fato que se deseja comprovar já estar suficientemente demonstrado nos autos, porém, caso se apresente indícios de prova da ocorrência de fato favorável ao sujeito passivo, e assim entender a autoridade julgadora, justifica o deferimento dos pedidos.

Ocorrendo quaisquer dessas hipóteses, (prescindíveis, inúteis ou protelatórias) há de ser indeferida a realização da perícia ou diligência pleiteada, como prevê o Código Processo Civil (Lei nº 13.105/2015), de aplicação subsidiária e supletiva aos processos administrativos tributários.

A infração 02 exige o ICMS não recolhido pela Recorrente em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis.

Verifico, da análise dos autos, que os julgadores de piso examinaram toda a documentação apresentada relativa a infração 02, inclusive consignando que *“diferentemente da alegação defensiva, existem notas fiscais destinadas a estabelecimentos no estado da Bahia, como a de número 22.477, emitida em 02/04/2015 para a empresa Camaçari Guinchos Ltda., 24.861, emitida em 01/12/2015 e destinada a construtora J Souto Eirelli – ME, situada em Campo Formoso, Bahia, 21.936, datada de 10/02/2015, sendo destinatário Ney de Souza Cacim, situado em Salvador, 21.960, de 11/02/2015, sendo compradora a JG Imobiliária Ltda., sem que a defesa tenha justificado a não tributação de tais documentos de mercadorias sujeitas à tributação normal, sequer especificado quais seriam as mercadorias entendidas como sujeitas a substituição tributária, como alegado, o que contribui para a manutenção da infração.”*

Ou seja, toda a documentação trazida pela autuada como suporte probatório foi examinada, inclusive constatada no julgamento que a Recorrente não tinha a razão alegada.

Anoto que no caso da infração 02, as provas que poderiam elidir as infrações somente poderiam estar em posse da Recorrente, o que faz incidir a alínea “b” do art. 147, inc. I, alínea “b” do RPAF/99 acima transcrita.

No mesmo sentido caminhou a infração 04 que exige o ICMS decorrente do cálculo do imposto a menos, decorrente da utilização de alíquota diversa da prevista na legislação, cujas provas também estão em poder da Recorrente.

O mesmo raciocínio deve ser aplicado a infração 07, que exige o ICMS-ST, recolhido a menor, cujas informações em poder da SEFAZ, correspondem aos recolhimentos efetuados pelo contribuinte que constam nos registros eletrônicos da SEFAZ. Neste caso, caberia a Recorrente contestar a diferença apurada, apresentando as provas e argumentos que poderiam comprovar terem sido os recolhimentos efetuados corretamente, apontando especificamente os equívocos da Fiscalização, que fossem capazes de elidir a acusação, o que não ocorreu.

Nesse sentido ressalto que o mesmo RPAF/99, dispõe no seu art. 123, § 5º:

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

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

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

*II - se refira a fato ou a direito superveniente;*

*III - se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.*



Assim, a Recorrente poderia ter apresentado, se as tivesse, todas as provas que entendesse suficientes para elidir as infrações, o que não fez, quando da impugnação, tampouco agora na fase recursal.

Dessa forma, rejeito esta arguição da Recorrente referente as infrações 02, 04 e 07.

Já no **item 2** a Recorrente contestou a redução da base de cálculo nas operações internas com pedra britada e de mão, prevista no Convênio ICMS 100/2012 – infrações 05 e 06, não acatada no julgamento da 6ª JF.

O Convênio ICMS 100/2012, de 28/09/2012, autoriza a redução da base de cálculo nas operações internas com pedra britada e de mão, prevê na Cláusula primeira:

*Cláusula primeira Ficam os Estados do Amapá, Bahia, Ceará e Santa Catarina autorizados, na forma e condições estabelecidas em sua legislação, a reduzir a base de cálculo do ICMS nas operações internas com pedra britada e de mão, de forma que a carga tributária seja equivalente à aplicação de percentual entre 4% (quatro por cento) e 7% (sete por cento) sobre o valor da operação. (Grifo do relator)*

Sobre a matéria, importante registrar que os Convênios ICMS são normas complementares das leis, dos tratados, das convenções internacionais e dos decretos, integrando juntamente com estes a legislação tributária. São classificados didaticamente como autorizativos ou impositivos. Os autorizativos são aqueles que permitem, portanto, não impõem às unidades da Federação que concedam determinados benefícios fiscais, hipótese em que tal concessão somente se efetivará caso a unidade federada interessada modifique expressamente a sua legislação a adequando à norma estipulada no convênio.

Por outro lado, os convênios impositivos são aqueles que concedem um benefício fiscal, independentemente da unidade da Federação, envolvida, alterar ou não, expressamente a sua legislação.

Contudo, a jurisprudência caminha no sentido de ultrapassar tais questionamentos. Sobre a matéria é pertinente transcrever trecho do voto do Ministro Dias Toffoli do Supremo Tribunal Federal proferido no julgamento do Ag. Reg. no Recurso Extraordinário 630.705/MT:

*“A esse respeito, tenho que vem caminhando bem a doutrina e a jurisprudência que entendem estar superada a distinção entre convênios impositivos e autorizativos. Isso porque todos os convênios, após a ratificação nacional, devem ser observados pelos Estados.*

*Contudo, a diferença de procedimentos está em verdade no conteúdo do que dispõe o convênio. Se o ajuste prescreve um benefício fiscal, para que o contribuinte possa fruir do favor fiscal, deve o Estado internalizar em sua legislação a disposição ventilada no convênio. E, para tanto, deverá haver participação do Poder Legislativo. Noutro giro, tratando-se de convênios que tratam de aspectos operacionais do imposto, como disposições que versem sobre substituição tributária, por exemplo, nada impede que o próprio Poder Executivo, por decreto, venha a internalizar a regra estatuída no convênio. “*

Portanto, o convênio, independentemente de ter natureza autorizativa ou impositiva, como destacado na cláusula copiada do Convênio ICMS 100/2012, o estado da Bahia, dentre outros, foi autorizado, na forma e condições estabelecidas em sua legislação, a reduzir a base de cálculo do ICMS nas operações internas com pedra britada e de mão.

Assim o RICMS/2012 no seu ar. 267, inc. VII, com base na disposição do citado convênio, assim estabeleceu:

*Art. 267. É reduzida a base de cálculo do ICMS, em opção à utilização de quaisquer outros créditos fiscais: (...)*

*VII - nas saídas internas de pedra britada e de mão, efetuadas por contribuinte com atividade de extração e britamento de pedras que não seja beneficiário do Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE, de forma que a carga tributária seja correspondente a 4% (quatro por cento), observadas as definições dos produtos constantes no Conv. ICMS 100/12. (Grifo do relator)*

Como dito linhas acima, o contribuinte explora a atividade de comércio varejista de materiais de construção em geral e apesar de não ser beneficiário do Programa Desenvolve, não pode usufruir do benefício de redução da base de cálculo do ICMS nas saídas internas de pedra britada e de mão, caso contrário, estaria contrariando frontalmente o dispositivo regulamentar por não se

enquadrar na atividade “*de extração e britamento de pedras.*”

Ademais, registro que este órgão julgador não pode negar a aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, como é o caso, conforme dispõe o art. 167, inc. III do RPAF/99.

Destarte, a decisão da 6ª JF, nesse quesito fica mantida.

O **item 3**, requer a reanálise da ocorrência da decadência com base no art. 150, § 4º do CTN para as infrações 02, 03 e 08.

O reconhecimento da decadência de créditos tributários sob o amparo do art. 150, § 4º do CTN, observa o entendimento já consolidado neste CONSEF e em concordância com o Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0, que assim estabelece:

*“Conta-se o prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no art. 150, § 4º, do CTN, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário (entendendo-se como tal as operações ou prestações tributáveis), apura o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas.”.*

Ressalvando que “*O entendimento firmado deve ser aplicado apenas aos fatos geradores ocorridos posteriormente a 12/06/2008, data em que editada a Súmula Vinculante nº 08 pelo STF. Antes desta data, como não havia provimento judicial definitivo e vinculante acerca da questão, não dispunha a Administração de substrato jurídico que lhe autorizasse negar aplicação à norma do art. 107-B, § 5º, do COTEB, então válida, vigente e eficaz.*”.

Acrescente-se a Nota 2: “*As hipóteses de dolo, fraude ou simulação são ressalvadas da regra constante do art. 150, § 4º, do CTN, sujeitando-se, por conseguinte, ao disposto no art. 173, inc. I, do mesmo Código. Nessa esteira, ainda quando tenha o contribuinte efetuado o pagamento parcial do imposto correspondente às operações declaradas, há casos específicos em que o prazo decadencial deverá ser contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorrido o fato gerador. Assim o será, por exemplo, quando o valor recolhido for tão insignificante em relação às operações declaradas, que se poderá ter por caracterizada a hipótese de fraude ou simulação. De igual forma, quando se verifique o pagamento a menor por força da utilização de créditos fiscais manifestamente ilegítimos, a situação poderá se subsumir à hipótese de dolo, fraude ou simulação.*”

A Recorrente tomou ciência da autuação em 21/09/2020, fl. 08, data que se considera aperfeiçoado o lançamento (Súmula do CONSEF nº 12), a partir da qual que interrompe a contagem do prazo decadencial. Assim, no caso concreto, se aplicada a regra do art. 150, § 4º do CTN, o lançamento somente alcançaria os fatos geradores ocorridos após 31/08/2015 e se aplicada a regra do art. 173, inc. I do CTN, na qual conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, os fatos geradores ocorridos após 31/12/2014.

A queixa recursal, repito, refere-se as infrações 02, 03 e 08.

A infração 02, exige o ICMS não recolhido em razão de ter o contribuinte praticado operações tributáveis como se não tributáveis fossem, todas regularmente escrituradas. Portanto, estamos a tratar de autuação sobre operações escrituradas, consequentemente operações sobre as quais o contribuinte declarou a ocorrência do fato jurídico tributário.

A infração praticada pelo contribuinte ao aplicar alíquota indevida em algumas operações escrituradas provocou redução do imposto normal apurado a ser recolhido em cada período. Constato que consta no SIGAT, registro de pagamentos do ICMS, sob o código de receita 0759 - ICMS REGIME NORMAL – COMÉRCIO, conforme relação de 2015, atestando que o contribuinte procedeu regularmente com sua escrita fiscal e apuração do imposto a recolher.

Nosso Número	Pagamento	Referência	Receita	Val. Principal	Val. Total
1500115645	08/01/2015	Dez/14	759 - ICMS REGIME NORMAL - COMERCIO	24.726,75	24.726,75
1500640516	06/02/2015	Jan/15	759 - ICMS REGIME NORMAL - COMERCIO	8.204,64	8.204,64
1501146106	09/03/2015	Fev/15	759 - ICMS REGIME NORMAL - COMERCIO	14.383,56	14.383,56
1501799351	08/04/2015	Mar/15	759 - ICMS REGIME NORMAL - COMERCIO	11.051,92	11.051,92
1502426252	08/05/2015	Abr/15	759 - ICMS REGIME NORMAL - COMERCIO	9.509,89	9.509,89

1503580501	09/07/2015	Jun/15	759 - ICMS REGIME NORMAL - COMERCIO	5.775,11	5.775,11
1503729384	14/07/2015	Jun/15	759 - ICMS REGIME NORMAL - COMERCIO	139,40	140,17
1504226157	07/08/2015	Jul/15	759 - ICMS REGIME NORMAL - COMERCIO	20.927,63	20.927,63
1504859198	09/09/2015	Ago/15	759 - ICMS REGIME NORMAL - COMERCIO	10.115,94	10.115,94
1505456141	09/10/2015	Set/15	759 - ICMS REGIME NORMAL - COMERCIO	11.929,61	11.929,61
1506003992	09/11/2015	Out/15	759 - ICMS REGIME NORMAL - COMERCIO	6.166,51	6.166,51
1506568709	09/12/2015	Nov/15	759 - ICMS REGIME NORMAL - COMERCIO	2.777,26	2.777,26

Fonte: Sistema Integrado de Gestão da Administração Tributária - SIGAT - Módulo Arrecadação

Dessa forma, acolho o pedido da Recorrente e tenho atingido pela decadência as parcelas da infração cujos fatos geradores ocorreram até 31/08/2015, as quais devem ser excluídas do lançamento.

Quanto a infração 03, foi cobrado o ICMS-ST, devido por responsabilidade solidária nas aquisições interestaduais junto a contribuinte substituto, referente a aquisições de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária por força de Convênio ou Protocolo.

Analisando os demonstrativos analíticos, fls. 138 a 162 constato, mediante consulta ao SIGAT-Arrecadação, que ocorreram recolhimentos efetuados pela Recorrente no período fiscalizado referente, inclusive a algumas notas fiscais incluídas no levantamento, conforme tabela a seguir.

Nosso Número	Pagamento	Referência	Receita	Val. Principal	Val. Total	NF-e	Recolhido
1500887859	20/02/2015	Fev/15	1.187 - ICMS SUBST TRIBUTARIA P/R OPER.	157,43	157,43	001.912	157,43
1500887891	20/02/2015	Fev/15	1.187 - ICMS SUBST TRIBUTARIA P/R OPER.	512,57	512,57	001.904	512,57
1501693494	31/03/2015	Mar/15	1.187 - ICMS SUBST TRIBUTARIA P/R OPER.	747,82	747,82	037.406	747,82
1505496637	09/10/2015	Out/15	1.187 - ICMS SUBST TRIBUTARIA P/R OPER.	195,63	195,63	047.541	195,63
1505661813	21/10/2015	Out/15	1.187 - ICMS SUBST TRIBUTARIA P/R OPER.	47,87	47,87	046.943	47,87
1505855168	03/11/2015	Nov/15	1.187 - ICMS SUBST TRIBUTARIA P/R OPER.	251,37	251,37	040.406	251,37
1506235524	20/11/2015	Nov/15	1.187 - ICMS SUBST TRIBUTARIA P/R OPER.	795,99	795,99	010.989	795,99

Fonte: Sistema Integrado de Gestão da Administração Tributária - SIGAT - Módulo Arrecadação

Dessa forma, considerando que o contribuinte efetuou recolhimentos ainda que parcial relativo as operações autuadas, cabe aplicar a regra do art. 150, § 4º do CTN, além de se constituírem operações de aquisições interestaduais de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, acobertadas por notas fiscais eletrônicas, portanto, de conhecimento dos Fiscos, independentemente de haver uma declaração formal do adquirente, ora Recorrente, fato que impõe acolher a arguição de decadência do crédito tributário para as operações cujos fatos geradores ocorreram antes de 01/09/2015.

Com referência a infração 08, que exige a multa percentual pela falta do tempestivo recolhimento da antecipação parcial do ICMS decorrente de aquisições interestaduais de mercadorias de outras unidades da Federação, para fins de comércio, devidamente registrada na escrita fiscal, se trata de descumprimento de obrigação acessória, e como tal, o entendimento e o posicionamento sedimentado na Jurisprudência, de que em tais situações, há de ser aplicada a regra do art. 173, inc. I do CTN.

Destarte não acolho o pedido da Recorrente relativamente a infração 08.

De todo o exposto, restou reformada a decisão de piso exclusivamente quanto ao acolhimento da decadência parcial das infrações 02 e 03 para os valores referentes aos fatos geradores ocorridos até 31/08/2015. Assim, tenho como parcialmente subsistentes as infrações conforme demonstrativos.

Infração 02			
Código	Ocorrência	Vencimento	Valor Histórico
02.01.03	30/09/2015	09/10/2015	4.440,43
02.01.03	31/10/2015	09/11/2015	1.600,57
02.01.03	30/11/2015	09/12/2015	1.124,43
02.01.03	31/12/2015	09/01/2016	2.626,78
02.01.03	31/01/2016	09/02/2016	1.093,62
02.01.03	29/02/2016	09/03/2016	933,22
02.01.03	31/03/2016	09/04/2016	1.172,44
02.01.03	30/04/2016	09/05/2016	726,22
02.01.03	31/05/2016	09/06/2016	1.348,10
02.01.03	30/06/2016	09/07/2016	525,14
02.01.03	31/07/2016	09/08/2016	341,99
02.01.03	31/08/2016	09/09/2016	845,24
02.01.03	30/09/2016	09/10/2016	802,76
02.01.03	31/10/2016	09/11/2016	1.058,36
02.01.03	30/11/2016	09/12/2016	179,08

Infração 03			
Código	Ocorrência	Vencimento	Valor Histórico
02.14.04	30/09/2015	09/10/2015	2.072,90
02.14.04	31/10/2015	09/11/2015	15.444,23
02.14.04	30/11/2015	09/12/2015	2.814,62
02.14.04	31/12/2015	09/01/2016	1.582,19
02.14.04	31/01/2016	09/02/2016	3.093,12
02.14.04	29/02/2016	09/03/2016	2.337,24
02.14.04	31/03/2016	09/04/2016	494,15
02.14.04	30/04/2016	09/05/2016	0,00
02.14.04	31/05/2016	09/06/2016	2.726,22
02.14.04	30/06/2016	09/07/2016	783,10
02.14.04	31/07/2016	09/08/2016	900,39
02.14.04	31/08/2016	09/09/2016	0,00
02.14.04	30/09/2016	09/10/2016	0,00
02.14.04	31/10/2016	09/11/2016	604,69
02.14.04	30/11/2016	09/12/2016	1.700,86



02.01.03	31/12/2016	09/01/2017	3.408,48	02.14.04	31/12/2016	09/01/2017	3.585,59
<b>Total</b>			<b>22.226,86</b>	<b>Total</b>			<b>38.139,30</b>

Comparativo dos valores após os julgamentos.

Infração	Código	Valor Lançado	Valor Julgado 1ª Instância	Valor Julgado 2ª Instância	Multa	Dispositivo da Lei nº 7.014/96 – tipificação da multa
01	01.02.41	7.665,84	3.383,90	3.383,90	60,00	Art. 42, inc. VII, alínea “a”
02	01.02.03	35.706,16	35.706,16	22.226,86	60,00	Art. 42, inc. II, alínea “a”
03	02.14.04	87.648,91	63.487,94	38.139,30	60,00	Art. 42, inc. II, alínea “a”.
04	03.02.02	942,19	913,78	913,78	60,00	Art. 42, inc. II, alínea “a”
05	03.02.05	24.198,54	11.244,10	11.244,10	60,00	Art. 42, inc. II, alínea “a”.
06	03.02.05	7.653,02	1.086,97	1.086,97	60,00	Art. 42, inc. II, alínea “a”.
07	07.01.02	40.127,14	4.983,37	4.983,37	60,00	Art. 42, inc. II, alínea “d”.
08	07.15.05	4.179,33	4.179,33	4.179,33	60,00	Art. 42, inc. II, alínea “d”.
09	08.35.01	2.147,90	0,00	0,00	-	-
10	16.01.01	4.243,77	3.969,32	3.969,32	1,00	Art. 42, inc. IX.
<b>Totais</b>		<b>214.512,80</b>	<b>128.954,87</b>	<b>90.126,93</b>		

Do exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário para alterar a Decisão recorrida, apenas quanto as infrações 02 e 03, as quais passam ao valor indicado nos demonstrativos acima.

#### VOTO DIVERGENTE (Infração 8)

Com todo o respeito ao Ilmo. Cons. Relator, divirjo quanto à decadência na infração 08.

O seu voto afastou a decadência desta infração por entender que o art. 150, § 4º do CTN somente se aplicaria nos descumprimentos de obrigações principais, não alcançando as acessórias.

Ouso discordar.

A natureza da obrigação inadimplida (se principal ou acessória) não influencia a contagem do prazo decadencial, até mesmo porque derivam do mesmo fato gerador que é o marco para a sua aferição, em regra. Como venho me manifestando reiteradas vezes, não parece ter sentido a distinção da natureza da obrigação ou mesmo realizar a segregação das operações realizadas pelo contribuinte (diferenciando aquelas “declaradas” das “não declaradas”) para definir o prazo para que se perfectibilize a perda do direito ao lançamento. Os tributos sujeitos ao lançamento por homologação se subordinam ao art. 150 do CTN, em regra, sem distinção quanto à natureza principal ou acessória da obrigação que deles surge.

E, se admitida que a homologação tácita é da *atividade da pessoa jurídica*, não há justificativa para diferenciar operações declaradas de não declaradas. Afinal, se os seus efeitos somente pudessem recair sobre aquilo que foi informado, ainda que o pagamento fosse parcial, não haveria sequer razão para cogitar de decadência, pois tributo declarado é crédito tributário constituído (art. 129-A do COTEB c.c. art. 54-A do RPAF/BA e Súmula 436 do STJ), que se sujeita à *prescrição* e não à *decadência*, e, aquilo que foi recolhido, tem por consequência a extinção do crédito correspondente, na forma do art. 156, I do CTN.

O ato que constitui o crédito (confissão de dívida ou lançamento), assim, fulmina o prazo decadencial, dando início ao da prescrição. A homologação, por sua vez, é a condição resolutória (art. 150, § 1º do CTN) que promove a extinção do crédito tributário em razão do pagamento (art. 156, I do CTN) ou pela decadência (art. 156, V do CTN), quando concretizada em sua modalidade tácita.

Nas condições resolutórias, diferentemente das condições suspensivas, o fato gerador é considerado perfeito e acabado quando é praticado, conforme art. 117, II do CTN. Por este motivo que a homologação independe até mesmo de qualquer ato administrativo, pois, sua forma tácita decorre precisamente da inércia do Fisco. Porém, cabe lembrar que o pressuposto para o *pagamento* é a existência de um *crédito tributário*, o que significa que sua *constituição*, pela *confissão* ou pelo *lançamento*, necessariamente ocorre em momento anterior.

Logo, a *entrega da declaração* proporciona a ciência da atividade, autorizando o exercício da fiscalização, independentemente até mesmo do seu conteúdo. Afinal, a entrega de uma “declaração zerada” também inicia o prazo de decadência, já que se trata de situação completamente diferente da *ausência de qualquer declaração*.

Seguindo o mesmo raciocínio, não restam dúvidas de que a aplicação do art. 173, I do CTN, para tributos sujeitos a lançamento por homologação, somente é viável quando não há entrega de declaração, pois, nestes casos, não se pode considerar a autoridade administrativa ciente de qualquer atividade exercida pelo sujeito passivo, no âmbito de sua competência.

A possibilidade de contar o prazo em momento distinto do fato gerador acaba refletindo medida excepcional, nestes tributos, que somente se justifica, como se compreende na leitura do inciso I do art. 173 do CTN, porque, embora pudesse o crédito ser constituído no momento da sua ocorrência, por *desconhecimento da atividade* pelo Fisco, o ato administrativo competente não pode ser efetivado, o que contrasta com as hipóteses de entrega de declaração, pois, não há dúvidas de que a partir de então já se conhece *alguma atividade* ou já se encontra constituído algum crédito.

Nesta linha, somente nos parece válido reconhecer a aplicação do inciso I, do art. 173 do CTN nas hipóteses de falta de entrega de informações fiscais. Malgrado esse entendimento possa não ter ficado explícito no Enunciado nº 555 da Súmula, em acórdãos posteriores a Corte teve a oportunidade de esclarecer o que decidiu, como o ocorreu no caso abaixo destacado:

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3 DO STJ. DECADÊNCIA. PAGAMENTO PARCIAL CONSIGNADO PELO ACÓRDÃO RECORRIDO. PREMISSA FÁTICA EXPRESSA NO ACÓRDÃO. AFASTAMENTO DA SÚMULA Nº 7 DO STJ. AFASTAMENTO DO RESP Nº 973.733/SC. IPI. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. **DECADÊNCIA DAS DIFERENÇAS NÃO DECLARADAS. TERMO A QUO EM CASO DE PAGAMENTO PARCIAL. FATO GERADOR. CRÉDITO TRIBUTÁRIO EXTINTO PELA DECADÊNCIA.** 1. Adotando-se a premissa fática do caso concreto, expressamente ventilada no voto vencedor do acórdão recorrido - o que afasta a incidência da Súmula nº 7 do STJ -, **é de se reconhecer que, havendo pagamento parcial, a decadência para constituir a diferença não declarada e não integrante do pagamento parcial tem como termo a quo a data do fato gerador, na forma do art. 150, § 4º, do CTN, não se aplicando o entendimento fixado na Súmula nº 555 do STJ e no REsp nº 973.733/SC, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 18/9/2009, segundo o qual o prazo decadencial segue o disposto no art. 173, I, do CTN quando, a despeito da previsão legal, não há pagamento antecipado em caso de tributo sujeito a lançamento por homologação.** 2. Na hipótese dos autos, os fatos geradores ocorreram no período de fevereiro e março de 2002, de modo que o lançamento de ofício realizado em 25 de junho de 2007 extrapolou o prazo de 5 anos contados dos fatos geradores, estando o crédito tributário extinto pela decadência. 3. Agravo interno não provido. (AgInt no AgInt no AREsp 1229609/RJ, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 09/10/2018, DJe 24/10/2018)*

Até mesmo o adimplemento do tributo mediante a utilização de crédito considerado indevido se sujeita ao § 4º, do art. 150 do CTN, por equivaler a recolhimento a menor (AgInt no REsp 1842061/SP, Rel. Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 16/12/2019, DJe 18/12/2019).

O raciocínio é coerente, pois, a entrega de declaração dispara a contagem do prazo de homologação tácita não apenas do que informa, como também das operações omitidas, embora realizadas, porque, o que já foi objeto de pagamento antecipado, não depende de ato comissivo para ser confirmado, pois representa débito confessado e adimplido, situação que não muda em razão de existir ou não omissão. Observe-se, por exemplo, que a eventual desconformidade na declaração entregue não permite que se promova o lançamento correspondente ao montante que já foi pago, resultando na extinção parcial do débito, ainda que não “homologado expressamente”.

O que foi declarado, por sua vez, ainda que sem o respectivo pagamento, constitui definitivamente o crédito tributário, de modo a não mais se falar em decadência. Quanto aos créditos fiscais, a própria hipótese de sua apropriação e/ou utilização dependem da existência de escrituração, inclusive quando indevidos, uma vez que não podem ser gerados por operações não declaradas as quais, da mesma forma, são imprestáveis para constituir débito passível de compensação.

Dito de outro modo, a homologação do lançamento, sobretudo em sua modalidade “tácita”, não se restringe ao que já foi recolhido. Caso contrário, a própria condição resolutória perderia sua função, pois, tem como finalidade a verificação da regularidade do que foi apurado, declarado e eventualmente recolhido pelo contribuinte.

Se, ao invés disso, fosse apenas “carimbar” os acertos daquilo que foi apurado e declarado, sem verificar a conformidade das informações prestadas com as efetivamente realizadas, não haveria qualquer necessidade da sua existência, pois, o que foi declarado e recolhido antecipadamente se considera quitado e, o não recolhido, embora declarado, é débito confessado, vencido e não pago, situações jurídicas que não dependem da homologação para surgir e não comportam mais o exame da decadência.

Reforça esse pensamento a própria existência de uma modalidade tácita da homologação, por expor que a condição é estabelecida também como um dever do Fisco de praticar os atos que lhe competem no mesmo prazo, sob pena de convalidá-los automaticamente pela inércia. Mas, não há necessidade de condicionar o débito espontaneamente confessado a uma conduta da administração, o que implica a necessidade de se dar o alcance amplo à homologação do lançamento, para abarcar as operações não incluídas na declaração entregue, e não o restringir, ou seja, *considerando a sua atividade com um todo*, sob pena de esvaziar sua própria razão de existir.

Destaco que este raciocínio encontra respaldo na jurisprudência atual do STJ, a qual também rechaça qualquer tentativa de dissociação das obrigações principais e acessórias para fins de decadência, conforme leitura dos trechos destacados abaixo:

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL. INOCORRÊNCIA. ICMS/ST E MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA VINCULADA À APURAÇÃO DO IMPOSTO. PAGAMENTO A MENOR. REEXAME DE PROVAS. IMPOSSIBILIDADE. DECADÊNCIA. EXISTÊNCIA.*

*1. Inexiste ofensa aos arts. 489, § 1º, e 1.022 do CPC/2015 quando o Tribunal de origem se manifesta de modo fundamentado acerca das questões que lhe foram submetidas, apreciando integralmente a controvérsia posta nos autos, porquanto julgamento desfavorável ao interesse da parte não se confunde com negativa ou ausência de prestação jurisdicional.*

*2. Tratando-se de tributo sujeito a lançamento por homologação, a obrigação tributária não declarada pelo sujeito passivo no tempo e modo determinados pela legislação de regência está sujeita ao procedimento de constituição do crédito pelo Fisco, por meio do lançamento substitutivo, o qual deve se dar no prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN, quando não houver pagamento antecipado, ou no (prazo) referido no art. 150, § 4º, do CTN, quando ocorrer o recolhimento de boa-fé, ainda que em valor menor do que aquele que a Administração entende devido, pois, nesse caso, a atividade exercida pelo contribuinte ou responsável de apurar e pagar o crédito tributário está sujeita à verificação pelo ente público pelo prazo de cinco anos, sem a qual ela (a atividade) é tacitamente homologada. Precedentes.*

*3. O regime de substituição tributária não modifica a modalidade de lançamento por homologação do ICMS devido pelo responsável legal (substituto), de modo que o aludido entendimento jurisprudencial é perfeitamente aplicável na espécie.*

*4. A constituição de multa por eventual descumprimento de obrigação acessória vinculada à apuração de saldo recolhido a menor deve ocorrer quando da revisão do pagamento antecipadamente realizado, ou seja, dentro do prazo legalmente estabelecido para a homologação pela Administração, que, de acordo com § 4º, é de cinco anos contados do fato gerador. Inteligência dos §§ 2º e 3º do art. 150 do CTN.*

*5. Hipótese em que o acórdão recorrido reconheceu a decadência do ICMS/ST e da multa por obrigação acessória vinculada à apuração do imposto em razão da existência de pagamento antecipado, ainda que parcial, no período de apuração correspondente, de modo que a revisão dessa conclusão pressupõe reexame de prova, o que é inviável em face do óbice da Súmula 7 do STJ.*

*6. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa extensão, desprovido. (REsp n. 1.798.274/MG, relator Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 8/9/2020, DJe de 14/10/2020.)*

Registro ainda que o STJ afasta expressamente a hipótese de aplicação do art. 173, inciso I do CTN a partir do exame de cada operação realizada:

*TRIBUTÁRIO. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL. EXAME. PREJUÍZO.*



1. Tratando-se de tributo sujeito a lançamento por homologação, a obrigação tributária não declarada pelo sujeito passivo no tempo e modo determinados pela legislação de regência está sujeita ao procedimento de constituição do crédito pelo Fisco, por meio do lançamento substitutivo, o qual deve se dar no prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN, quando não houver pagamento antecipado, ou no (prazo) referido no art. 150, § 4º, do CTN, quando ocorrer o recolhimento de boa-fé, ainda que em valor menor do que aquele que a Administração entende devido, pois, nesse caso, a atividade exercida pelo contribuinte ou responsável de apurar e pagar o crédito tributário está sujeita à verificação pelo ente público pelo prazo de cinco anos, sem a qual ela (a atividade) é tacitamente homologada. Precedentes.

2. Hipótese em que equivocam-se as instâncias ordinárias ao afirmarem que a decadência do art. 173 do CTN aplicar-se-ia à espécie pela simples ausência de recolhimento do ICMS em cada uma das operações fiscalizadas, consideradas individualmente, devendo, para tanto, observar a existência de recolhimento do imposto no período de apuração.

3. Análise de violação expressa de dispositivo de lei federal (alínea “a” do permissivo constitucional) que não exige apreciação do alegado dissídio de jurisprudência com os precedentes paradigmas arrolados no recurso especial e da correta demonstração da divergência pela recorrente (alínea “c” do permissivo constitucional).

4. Agravo interno desprovido. (AgInt no AREsp n. 1.303.605/GO, relator Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 12/4/2021, DJe de 5/5/2021.)

Assim, reconheço de ofício a decadência de todos os créditos lançados cujo fato gerador ocorreu mais de cinco antes da data da ciência do contribuinte, nos termos da Súmula nº 12 do CONSEF.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **233048.0005/20-8**, lavrado contra **POPULAGE COMÉRCIO DE MATERIAIS DE CONSTRUÇÕES LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 81.978,28**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, alínea “a” e “d” e VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas pecuniária no valor de **R\$ 4.179,33** e por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$ 3.969,32**, previstas nos incisos II, “a” e IX da mesma Lei e Artigo citados, com os acréscimos moratórios de acordo com o previsto pela Lei nº 9.837/05.

VOTO VENCEDOR (Infração 8) – Conselheiros: José Adelson Mattos Ramos, Erick Vasconcelos Tadeu Santana, Paulo Danilo Reis Lopes e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE (Infração 8) – Conselheiros(as): Anderson Ítalo Pereira e Valdirene Pinto Lima

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 20 de maio de 2024.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS – RELATOR

ANDERSON ÍTALO PEREIRA - VOTO DIVERGENTE  
(Infração 8)

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS