

PROCESSO	- A. I. N° 130609.0006/08-2
RECORRENTE	- UTILITOYS PRESENTES E UTILIDADES LTDA. (B MART BRINQUEDOS)
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3 <sup>a</sup> JJF n° 0180-03/10
ORIGEM	- INFRAZ VAREJO
INTERNET	- 27/11/2012

## 1<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0352-11/12

**EMENTA:** ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. ENTRADAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. BRINQUEDOS. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. É devido o pagamento, a título de antecipação parcial do ICMS, em valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, nas entradas de mercadorias adquiridas para comercialização, não enquadradas no regime da substituição tributária. Infração caracterizada. 2. LEVANTAMENTO FISCAL. OPERAÇÕES NÃO ESCRITURADAS NOS LIVROS PRÓPRIOS. CUPONS FISCAIS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Verificado que parte das operações encontrava-se escriturada, embora de forma irregular. Excluídos os valores respectivos nos meses de julho, outubro e dezembro de 2004, cujos lançamentos foram efetuados de forma irregular, ocasionando a nulidade de parte da exigência fiscal. Imputação procedente em parte. Não acolhida à alegação de decadência. Rejeitada a preliminar de nulidade. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão da 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal, que decidiu pela Procedência em Parte do presente Auto de Infração, lavrado para imputar ao contribuinte o cometimento de duas infrações, sendo objeto do presente recurso, ambas as infrações, conforme a seguir descrito:

INFRAÇÃO 1 - Falta de recolhimento do ICMS devido por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, adquiridas para fins de comercialização no mês de março de 2004. Demonstrativos às fls. 191 e 236, cópias das notas fiscais às fls. 192 a 195. ICMS no valor de R\$1.769,89, acrescido da multa de 60%.

INFRAÇÃO 2 - Falta de recolhimento, nos prazos regulamentares, de ICMS referente a operações não escrituradas nos livros fiscais próprios. Consta, na descrição dos fatos, que o contribuinte lançou a menos valores de saídas registradas no Equipamento Emissor de Cupom Fiscal – ECF. Exercício de 2004 – meses de fevereiro, março, maio a dezembro. Exercício de 2005 – meses de janeiro a dezembro. Demonstrativos às fls. 09 a 27, 232 a 235, 263 a 274; cópia dos livros Registro de Apuração do ICMS e Registro de Saídas, ambos dos exercícios de 2004 e de 2005, às fls. 28 a 190. ICMS no valor de R\$640.870,52, acrescido da multa de 70%.

A Junta de Julgamento dirimiu a lide com os seguintes fundamentos:

*“Preliminarmente, o autuado suscitou a decadência dos fatos geradores objeto da autuação e que ocorreram até 28/02/2004, aduzindo apenas ter tido ciência da autuação em 06/03/2009, sob o argumento de que é previsto o prazo de cinco anos para a formalização do crédito tributário dos tributos por homologação conforme disposto no artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional - CTN. Os artigos 150, §4º, e 173, do CTN, estabelecem:*

CTN:

*Art. 150 – 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 administrativo, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado expressamente a homologa.*

*§4º - Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

*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;*

*II – da data em que se tornar definitiva a Decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.*

*Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.*

*O artigo 107-B da Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia), que incorporou o artigo 150 do CTN, no seu parágrafo 5º dispõe:*

*Art. 107-B*

*§ 5º - Considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento e definitivamente extinto o crédito, após 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

*Assim, a legislação tributária do Estado da Bahia fixa prazo à homologação do lançamento, não podendo ser argüida a determinação do artigo 150, § 4º do CTN, que se aplica quando a lei do ente tributante não fixar prazo à homologação. Os créditos constituídos foram relativos aos exercícios de 2004 e de 2005, ou seja, os fatos geradores ocorreram entre o período de 01/02/2004 a 31/12/2005 e só seriam desconstituídos, em relação ao exercício de 2004, se o lançamento tributário ocorresse a partir do dia 01/01/2010; e em relação ao exercício de 2005, se o lançamento tributário viesse a ocorrer a partir do dia 01/01/2011. Rejeito a preliminar de decadência suscitada, tendo em vista que o lançamento de ofício foi realizado em 23/12/2009, registrado eletronicamente nesta SEFAZ em 29/12/2008 (fl. 197), com ciência do autuado em 06/03/2009, data de ciência esta confirmada pelo contribuinte, tendo sido realizados atos preparatórios indispensáveis à constituição do lançamento a partir da data de 04/11/2008, consoante intimação para apresentação de documentos fiscais à fl. 07, assinada pelo sujeito passivo nessa data.*

*Ainda preliminarmente, no que tange ao pedido de declaração de nulidade do presente lançamento de ofício, verifico estarem presentes os pressupostos de validade processual, encontrando-se definidos o autuado, os montantes e os fatos geradores dos débitos tributários reclamados, não estando, o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, incursos nas hipóteses previstas no artigo 18 do RPAF/99.*

*Ademais ficou evidenciado, das impugnações ao lançamento de ofício (fls. 203 a 209, 245 a 248, e 281 a 286), que o contribuinte entendeu as imputações, tendo recebido os demonstrativos atinentes às mesmas e exercido tempestivamente seu direito de defesa tendo, inclusive, pronunciado-se por três vezes neste processo, inclusive quando das duas reaberturas de seu prazo para apresentação de impugnação, por determinação desta 3ª Junta de Julgamento Fiscal. A este respeito assinalo ainda que, no item 12 de sua primeira impugnação, à fl. 207 deste processo, o contribuinte refere-se, de modo específico, a diferenças de base de cálculo lançadas não no Auto de Infração, mas em totalizações diárias de valores de cupons fiscais nos demonstrativos fiscais de fls. 10 e 11 do processo, referentes à Infração 02, o que confirma o teor dos documentos de fls. 200 e 201, quanto a que o contribuinte recebera tais demonstrativos quando da sua científicação do Auto de Infração. A respeito das mencionadas diferenças apuradas pelo Fisco e apontadas pelo contribuinte, o assunto será tratado quando da análise de mérito.*

*Observo, também, que não procede a alegação do sujeito passivo quanto a que não teria sido informado do início do procedimento fiscal, uma vez que assinou Termo de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos em 04/11/2008, acostado à fl. 07, e cuja cópia foi novamente entregue ao sujeito passivo por determinação desta 3ª Junta, conforme seu recibo à fl. 227, e cópia da mencionada Intimação que o próprio contribuinte acosta à fl. 251, quando de sua segunda impugnação ao lançamento de ofício.*

*Determina o RPAF/99, em seu artigo 26, inciso III, que considera-se iniciado o procedimento fiscal também pela intimação ao sujeito passivo para prestar esclarecimentos, ou para exibir elementos solicitados pela Fiscalização. Determina também o mesmo Regulamento, em seu artigo 30 c/c o parágrafo único do seu artigo 41, que quando o Auto de Infração for emitido por meio do sistema oficial de processamento eletrônico de dados desta SEFAZ - o que é a situação presente - o Termo de Encerramento de Fiscalização e o Auto de Infração*

constituirão um documento único. Assim, a ação fiscal foi iniciada em 04/11/2009 (Termo de Intimação à fl. 07) e concluída em 23/12/2009, (lavratura do Auto de Infração em 23/12/2008), constando também, à fl. 197, recibo, expedido eletronicamente pela Inspetoria do Varejo/ SAT/ DAT Metro, do registro do Auto de Infração em 29/12/2008, pelo que não decorreram mais de noventa dias entre o início e o fim do procedimento fiscal. As alegações defensivas em contrário colidem com as provas documentais acostadas a este processo.

O contribuinte alega que teria sido descumprido o inciso VII do §3º do artigo 28 do RPAF/99. Prevê este dispositivo:

RPAF/99:

Art. 28. O Termo de Encerramento de Fiscalização registrará de forma circunstaciada os fatos relacionados com a ação fiscal, devendo conter, no mínimo, as seguintes indicações:

VII - a declaração, com efeito de recibo, quanto à devolução dos livros e documentos arrecadados, se for o caso.

Assinalo que na página 02 do Auto de Infração / Termo de Encerramento, consta tal recibo. E o Fisco registra, à mesma página 02, que o contribuinte recusou-se a assinar a ciência em 29/12/2008.

Portanto, tal recibo consta no documento devido, e do mesmo o contribuinte recebeu cópia, conforme documentos de fls. 200 e 201, uma vez que admite ter recebido o Auto de Infração / Termo de Encerramento, o qual impugna. Em razão de que a ciência da autuação deu-se por via postal, conforme confirma o contribuinte, o mesmo não assinou o recibo constante no Auto de Infração / Termo de Encerramento, porque não assinou o próprio Auto de Infração. Contudo, assinou recibos de devolução da documentação arrecadada. Os livros e documentos fiscais do contribuinte, arrecadados na ação fiscal, foram-lhe devolvidos antes da abertura de seu primeiro prazo de defesa, conforme seus recibos de fls. 227 e 275, este datado de 08/01/2009, e anexado aos autos pelo autuante, por determinação desta 3ª Junta.

A intimação ao contribuinte para que este soubesse que o Auto de Infração fora lavrado é ato posterior ao encerramento da ação fiscal, e foi realizada, tendo o contribuinte pronunciado-se regularmente.

A descrição das mercadorias referentes à Infração 01 foi realizada em cumprimento a determinação desta 3ª Junta, e o contribuinte recebeu, por mais de uma vez, cópia das quatro notas fiscais que embasaram esta imputação, além de também ter recebido o demonstrativo correspondente, com a devida discriminação dos produtos, conforme seu recibo à fl. 227, com a reabertura de seu prazo para apresentação de impugnação. Assim, foi sanada a irregularidade da falta de descrição das mercadorias no primeiro demonstrativo da Infração 01, nos termos do artigo 129, §4º, do Código Tributário do Estado da Bahia - COTEB.

As Diligências determinadas por esta 3ª Junta na busca da verdade material, e para garantir o exercício do direito de ampla defesa do contribuinte, foram cumpridas.

Por tudo quanto exposto, rejeito as argüições de nulidade da autuação.

No mérito, o Auto de Infração trata das duas imputações descritas no Relatório que antecede este voto.

Em relação à Infração 01, trata-se de exigência do ICMS devido por antecipação parcial, por não ter o contribuinte, recolhido o imposto nos prazos regulamentares.

As mercadorias constantes das notas fiscais de nºs 301643, 15075, 2973 e 2891, às fls. 192 a 195, e novamente às fls. 238 a 241 do PAF, destinadas ao autuado, estão descritas nas notas fiscais e no demonstrativo fiscal de fl. 236 como brinquedos de diversos tipos (bikes 14", laptops infantis, brinquedos musicais, skates, robôs, minicasinhas, etc) produtos não incluídos no regime de pagamento por substituição tributária previsto no artigo 353, II, do RICMS/BA, nem descritas no seu Anexo 88. Sobre o valor das mesmas incide a cobrança do ICMS devido por antecipação parcial.

Assim determinam os artigos 12-A e 23, III, da lei nº 7.014/96:

Art. 12-A. Nas aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, será exigida antecipação parcial do imposto, a ser efetuada pelo próprio adquirente, independentemente do regime de apuração adotado, mediante a aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo prevista no inciso III do art. 23, deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição.

Art. 23.

III - em relação à antecipação parcial do imposto, estabelecida no art. 12-A, o valor da operação interestadual constante no documento fiscal de aquisição.

Matéria regulamentada pelo RICMS/BA:

Art. 352-A. Ocorre a antecipação parcial do ICMS nas entradas interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, a ser efetuada pelo próprio adquirente, independentemente do regime de apuração adotado, mediante a aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo prevista no inciso IX do art. 61, deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição.

Art. 61. A base de cálculo do ICMS (...), bem como para fins de antecipação do pagamento na entrada de mercadoria no estabelecimento e nas demais hipóteses regulamentares, é:

IX - em relação à antecipação parcial do imposto, estabelecida no art. 352-A, o valor da operação interestadual constante no documento fiscal de aquisição, observado o disposto no § 8º.

Observo que o procedimento fiscal obedece aos ditames regulamentares. Ademais, o contribuinte não afirma, nem comprova, ter recolhido o ICMS devido por antecipação parcial lançado de ofício.

Quanto à multa indicada no Auto de Infração para esta infração 01, de 60% do valor do imposto lançado, o atual posicionamento majoritário deste Conselho de Fazenda, conforme expressado nos Acórdãos CJF nº 0060-11/09, CJF nº 0255-12/09 e CJF nº 222-12/09, é no sentido de que apenas após a inserção da expressão “(...), inclusive por antecipação parcial, (...)”, na alínea “d” do inciso II do artigo 42 da lei nº 7.014/96, com a alteração promovida pela Lei nº 10.847/2007, com efeitos a partir de 28/11/2007, passou a existir a previsão legal para a aplicação daquela penalidade por irregularidades relativas a operações relativas a ICMS devido por antecipação parcial, com base naquele mencionado inciso II e, assim, cabe a aplicação da alínea “f” do mesmo inciso II, que prevê o mesmo percentual de multa, 60%, para a situação de infração diversa das expressamente previstas nos demais tópicos do mencionado artigo 42, e que importe em descumprimento de obrigação tributária principal, não havendo dolo. Assinalo que tal entendimento não implica em perda financeira para o erário, nem para o contribuinte, uma vez que o percentual de 60% mantém-se inalterado.

Por tudo quanto exposto, a Infração 01 é procedente.

A infração 02 refere-se a falta de recolhimento, nos prazos regulamentares, de ICMS referente a operações não escrituradas nos livros fiscais próprios. Consta, na descrição dos fatos, que o contribuinte lançou a menos valores de saídas registradas no Equipamento Emissor de Cupom Fiscal – ECF. Exercício de 2004 – meses de fevereiro, março, maio a dezembro. Exercício de 2005 – meses de janeiro a dezembro. Demonstrativos às fls. 09 a 27, 232 a 235, 263 a 274; cópia dos livros Registro de Apuração do ICMS e Registro de Saídas, ambos dos exercícios de 2004 e de 2005, às fls. 28 a 190. ICMS no valor de R\$640.870,52, acrescido da multa de 70%.

No que tange às alegações defensivas relativas especificamente à Infração 02, estando já esclarecido neste voto, com base na documentação acostada aos autos, e entregue ao contribuinte com reabertura de seu prazo de defesa, que o procedimento fiscal iniciou-se em 04/11/2008 (fl. 07), não acolho as alegações defensivas em contrário. Assim, além do fato de que os débitos apurados não foram atingidos pela decadência, os demonstrativos fiscais foram entregues ao contribuinte, o que lhe possibilitou o exercício do seu direito de defesa inclusive quanto aos meses de fevereiro e março/2004.

Assinalo que em relação às diferenças que o contribuinte afirma, no item 12 de sua impugnação, à fl. 207 dos autos, que foram apontadas pelo Fisco, “de R\$5.000,00 e R\$10.000,00, nos meses de fevereiro e março de 2004”, que tais dados numéricos não se encontram lançados no Auto de Infração como base de cálculo, nem como valor de imposto lançado, nos mencionados meses.

Porém, compulsando os autos deste processo localizei, às fls. 11 e 12 - que são páginas do demonstrativo fiscal acostado pelo processo ao autuante, e entregue ao contribuinte quando de sua intimação do Auto de Infração, conforme texto da Intimação e AR, respectivamente às fls. 200 e 201 – estes montantes de R\$5.000,00 e R\$10.000,00, que são relativos a diferenças de valores de bases de cálculo, diferenças estas verificadas pelo Fisco quando da confrontação dos valores de vendas com emissão de cupons fiscais encontrados no levantamento fiscal realizado, com os valores de vendas registrados pelo autuado na página 05 do seu livro Registro de Saídas (fl. 149 dos autos) no mês de fevereiro/2004, e na página 06 do seu livro Registro de Saídas (fl. 151 dos autos) no mês de março/2004.

Ou seja, o contribuinte refere-se, no item 12 de sua impugnação, à fl. 207 deste PAF, a diferenças de bases de cálculo relativas a oito totalizações diárias de vendas com cupons fiscais que fazem parte do levantamento fiscal de fevereiro/2004 (fl. 11), e a cinco totalizações diárias de vendas com cupons fiscais de março/2004 (fl. 12). Como houve outras diferenças, em montantes diferentes, apurados em relação a outros dias dos mesmos meses (fls. 11 e 12), os totais de base de cálculo lançados no Auto de Infração para fevereiro e março/2004 são, respectivamente, de R\$50.000,00 e de R\$50.050,00. O contribuinte não comprova que não existem tais diferenças, apuradas pelo Fisco em seus livros e cupons fiscais.

A descrição da imputação 02, à fl. 01 do Auto de Infração, refere-se a ICMS referente a operações não escrituradas. Na descrição dos fatos o preposto do Fisco explicita que verificou as leituras Reduções “Z” do autuado, que são as totalizações diárias emitidas pelos equipamentos Emissores de Cupons Fiscais – ECF, e que apurou que o contribuinte lançou a menos valores de vendas por meio de cupons fiscais, o que está demonstrado nas planilhas de fls. 10 a 27. O contribuinte não prova que houve erros numéricos no levantamento fiscal realizado quanto a estes valores de vendas por meio de cupons fiscais que não foram escriturados no seu livro Registro de Saídas, e cujo débito de ICMS não foi recolhido aos cofres públicos.

Contudo o autuante, ao longo das informações fiscais que presta, inclusive em atendimento às Diligências determinadas por esta 3ª Junta, explicita que nos meses de julho, outubro e dezembro/2004 - conforme seus demonstrativos de fls. 09, 16, 19, 20, e em especial no documento intitulado “Demonstrativo do Débito (Meses

*de Julho, Outubro e Dezembro) Exercício de 2004”, acostado às fls. 232 e 263 - para encontrar a base de cálculo, e consequente ICMS, lançado nestes três meses no Auto de Infração, o Fisco somou montantes apurados em dois diferentes roteiros de auditoria, quais sejam estes Auditoria do Conta-Corrente do ICMS, demonstrativo à fl. 09, realizado com base em operações escrituradas nos livros fiscais, embora de forma irregular; e auditoria sobre valores de documentos não escriturados, identificada nos demonstrativos de fls. 10 a 27 como “Roteiro 209 ECF”.*

*As diferenças apuradas na auditoria do conta-corrente do ICMS, segundo o preposto do Fisco, ocorreram em razão de transposição a maior, no livro Registro de Apuração do ICMS, pelo contribuinte, de saldos credores do imposto, o que resultou em falta de recolhimento do imposto devido. Assim, este roteiro de auditoria do conta-corrente do ICMS, que trata de operações irregularmente escrituradas, não se enquadra na definição da imputação 02 do Auto de Infração. E os valores apurados neste levantamento do conta-corrente do ICMS do autuado não podem ser somados aos valores apurados pelo Fisco, e também não recolhidos ao erário, mas em razão de outro tipo de irregularidade praticada pelo sujeito passivo, esta sim referente a operações não escrituradas. Assim, são infrações diferentes, cujos valores de imposto devido não podem ser somados em uma única imputação.*

*Por este motivo, tendo em vista que a imputação em lide versa sobre operações não escrituradas, devem ser excluídos, do lançamento de ofício, os montantes de imposto apurado por meio de auditoria do conta-corrente fiscal do ICMS, sendo nula a exigência fiscal em relação ao valores de R\$7.131,98 no mês de julho/2004, R\$323,46 no mês de outubro/2004, e de R\$1.044,54 no mês de dezembro/2004, constantes no levantamento fiscal de fl. 09 dos autos.*

*Assim, resta parcialmente procedente a infração 02 no valor de R\$632.370,54, conforme tabela a seguir, baseada nos demonstrativos fiscais de fls. 10 a 27 do Auto de Infração:*

	DATA OCORRÊNCIA	ICMS
INFRAÇÃO 02	28/02/2004	8.500,00
	31/03/2004	8.508,50
	31/05/2004	17.065,27
	30/06/2004	8.333,44
	31/08/2004	19.956,18
	30/09/2004	17.000,02
	31/10/2004	45.318,42
	30/11/2004	17.000,00
	31/12/2004	85.247,34
	31/01/2005	22.744,44
	28/02/2005	15.300,01
	31/03/2005	20.712,93
	30/04/2005	26.926,80
	31/05/2005	15.904,74
	30/06/2005	16.988,89
	31/07/2005	17.170,00
	31/08/2005	20.570,00
	30/09/2005	34.688,69
	31/10/2005	57.671,84
	30/11/2005	17.538,43
	31/12/2005	139.224,60
TOTAL		632.370,54

*Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, no valor histórico de ICMS de R\$634.140,43, e pela nulidade da exigência fiscal em relação aos valores de R\$7.131,98 no mês de julho/2004, R\$323,46 no mês de outubro/2004, e de R\$1.044,54 no mês de dezembro/2004, constantes no levantamento fiscal de fl. 09 dos autos, por erro na forma do lançamento.*

*Contudo, diante do levantamento do conta-corrente do ICMS realizado pelo Fisco, com demonstrativo à fl. 09, e dos dados dos livros Registro de Saídas e Registro de Apuração do ICMS do contribuinte, cujas cópias foram acostadas aos autos pelo Fisco, às fls. 28 a 190, represento à autoridade fazendária competente, nos termos do artigo 156 do RPAF/99, no sentido da renovação do procedimento fiscal para exigência dos valores de ICMS apurados, relativos a operações irregularmente escrituradas nos meses de julho, outubro e dezembro/2004, valores estes excluídos do presente lançamento de ofício por não se enquadram, a irregularidade constatada aos mesmos relativa, na descrição da imputação 02.*

Inconformado com a Decisão de Primeira Instância, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário, reiterando o pedido de reconhecimento da decadência dos fatos geradores ocorridos até 28/02/04, considerando que tomou ciência do Auto de Infração em 06 de março de 2009, “*ficando, naquele mês, constituído o crédito tributário em favor do Estado da Bahia*” “*referente ao recolhimento supostamente a menor de ICMS, tributo sujeito ao lançamento por homologação*”.

Transcreve o § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional, que prevê que o termo inicial do prazo decadencial de cinco anos para o Fisco efetivar o lançamento é o dia da ocorrência do fato gerador, ocorrendo neste caso a parcial decadência.

Ressalta que não há que se falar em suspensão do prazo decadencial no momento da lavratura do Auto de Infração, porque se sabe que esta só ocorre com a regular notificação do sujeito passivo, momento em que resta devidamente constituído o lançamento fiscal, sob pena de “*violação frontal ao princípio do contraditório e da ampla defesa, o que se sabe não ser possível, pois é a partir da ciência do Auto de Infração lavrado contra o contribuinte que lhe é permitido conhecer com nitidez a acusação que lhe é imputada*”.

Cita a lição do professor Paulo de Barros Carvalho quando diz que “*o lançamento se torna eficaz com a notificação do sujeito passivo*”, e do professor Ruy Barbosa Nogueira de que “*considerase o crédito tributário formalmente constituído na data do ato administrativo de sua notificação ao sujeito passivo. Nesta data é constituído formal e validamente, como ato administrativo definitivo*”.

Transcreve decisões do Superior Tribunal de Justiça (AgEg no Ag 814.512/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, out/07; Embargos de Divergência nº 101.407-SP (98.88733-4), Relator Exmº Sr. Ministro Ari Pargendler; REsp nº 180879-SP, Relatora Ministra Eliana Calmon; AgRg no REsp 639491/SC – Segunda Turma, Relator Ministro Humberto Martins e AgRg nos EREsp 180879/SP), do Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 23/11/2005) e do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda (Recurso nº 146114, SEXTA CÂMARA, Recorrida 2ª TURMA/DRJ-BELÉM/PA e Recurso nº 155505, SEXTA CÂMARA, Recorrida 3ª TURMA/DRJ-BRASÍLIA/DF) para corroborar a sua argumentação.

Por fim, transcreve Decisão do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia nos autos da Apelação Cível nº 15909-0/2006 relatada pela Desembargadora Vera Lúcia Freire de Carvalho, em que aquela Corte reconhece a decadência do crédito tributário aplicando a regra prevista no § 4º do artigo 150 do CTN por ter havido pagamento antecipado por parte do contribuinte, ainda que parcial.

Salienta o recorrente que, de acordo com a mencionada Decisão judicial, “*a expressão ‘pagamento antecipado’ do tributo devido, inserta no art. 150 do CTN, se refere à antecipação do pagamento em relação ao lançamento, e não em relação ao fato gerador ou ao vencimento*” e como restou “*incontrovertido, nos autos, que o Contribuinte efetuou o autolançamento do ICMS incidente sobre as operações de circulação de mercadorias que realizou, vale dizer, verificou a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinou a matéria tributável, calculou o montante do tributo e efetuou o pagamento do valor que entendeu devido, caracterizada se encontra a hipótese de lançamento por homologação, com incidência da regra do art. 150, § 4º, do CTN, em face de cuja disposição o prazo decadencial é contado a partir do fato gerador*”.

Pede, ainda, a nulidade das infrações 1 e 2, sob o argumento de que, na Decisão recorrida, foi assinalado que a ação fiscal foi iniciada em 04/11/09 e concluída em 23/12/09, em data posterior à própria lavratura do Auto de Infração, “*fato que revela uma insanável inconsistência do lançamento e que precisa ser revisto*”.

Além disso, afirma que a autuação é nula, pois não há, no termo de intimação para apresentação de livros e documentos fiscais a data de emissão pelo Auditor e a ciência do contribuinte, encontrando-se, o presente Auto de Infração, desrido de elemento essencial para sua validade, qual seja o início do procedimento previsto no inciso III do artigo 26 do RPAF/99, impedindo-lhe que identificasse como foi feito o levantamento fiscal previsto pelo artigo 936 do RICMS/97 e até mesmo se o prazo de noventa dias estabelecido no artigo 29, § 1º, do RPAF/99 foi cumprido. Prossegue dizendo que, exatamente por isso, pode-se perceber a inexistência da própria declaração de devolução dos livros e documentos fiscais, prevista no artigo 28, § 3º, inciso VII, do RPAF/99.

Ressalta, ainda, que “os números apresentados pelo ilustre Auditor Autuante não revelam, com exatidão, as distorções apontadas no período fiscalizado. Ou seja, as diferenças, por exemplo, de R\$ 5.000,00 e R\$ 10.000,00 apontadas nos meses de fevereiro e março de 2004 carecem de sustentabilidade documental, pois o ilustre Auditor Fiscal Autuante não iniciou o procedimento fiscal”.

Friza que, “o advento do Mandado de Procedimento Fiscal representou enorme avanço nas relações entre o Fisco e o contribuinte, que realiza, em especial, os primados da segurança jurídica e da boa-fé administrativa” evitando-se, após a regular emissão do termo de início de ação fiscal, procedimentos longos e traumáticos, ou seja, sem objeto definido e prazo de duração, que abrem margem à insegurança jurídica.

Conclui que não houve a sua regular intimação para apresentação dos documentos necessários à fiscalização, de forma que todos os registros contábeis realizados pecam pela insegurança, o que se agravou pela ausência do termo de encerramento.

Contesta, também, a penalidade de 60% aplicada pela Junta de Julgamento Fiscal (infração 1), pois o lançamento refere-se a fato gerador ocorrido em 31/03/04 quando não havia previsão legal para tal multa.

Em face da alegação recursal de decadência de alguns fatos geradores, o PAF foi remetido para que a Procuradoria Geral do Estado se manifestasse.

Os autos retornaram com o despacho do Procurador Geral do Estado (fl. 330) com as conclusões extraídas no Procedimento de Uniformização de Orientação Jurídica realizado no âmbito da PROFIS, na forma prevista no artigo 5º do Decreto nº 11.737, de 30/09/2009, o qual adotou o título “PRAZO DECADENCIAL PARA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO”.

Segundo o despacho acima mencionado, datado de 03/11/11, o Procurador Geral do Estado determinou que:

1. os processos então sobrestados deveriam ser analisados de acordo com o entendimento anteriormente adotado pela PGE/PROFIS;
2. o expediente retornasse à PROFIS para que fosse “elaborada minuta de projeto de lei alterando a regra prevista pelo art. 107-B, § 5º do COTEB, com o propósito de afastar a divergência de prazos estabelecidos entre a legislação estadual e as normas gerais constantes do CTN”, acatando sugestão emanada da Procuradora Chefe em exercício.

Às fls. 331 a 334, foi acostado o Parecer da Dra. Maria José Ramos Coelho rejeitando, inicialmente, a alegação recursal de decadência, tendo em vista que o COTEB, em seu artigo 107, em conformidade com a previsão do § 4º do artigo 150 do CTN, prevê o início do prazo decadencial como sendo o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, isto é, 01/01/05 para os fatos geradores ocorridos no ano de 2004, não havendo, assim, o decurso do prazo extintivo, pois o Auto de Infração foi lavrado em 23/12/08.

Rejeita a preliminar de nulidade do lançamento de ofício, argumentando que o contribuinte foi regularmente intimado do início do procedimento fiscal ao assinar o Termo de Intimação para apresentação de livros e documentos em 04/11/08 (fl. 7), nos termos do inciso III do artigo 26 do RPAF/99.

Afirma que os artigos 30 e 41, do RPAF/99 estabelecem que se o Auto de Infração for emitido por processamento de dados, o lançamento de ofício e o Termo de Encerramento constituirão um único documento, não havendo nenhuma irregularidade no presente PAF, haja vista que o procedimento fiscal se iniciou em 04/11/08 e se encerrou em 23/12/08 e o contribuinte assinou o Termo de Devolução dos livros e documentos fiscais em 08/01/09, conforme os documentos de fls. 227/275.

Esclarece que o órgão julgador de primeira instância não procedeu à aplicação retroativa da penalidade de 60%, mas tão somente adequou o dispositivo cabível, qual seja, a alínea “f” do

inciso II da Lei nº 7.014/96, sem que houvesse majoração do percentual indicado originalmente no lançamento tributário sob apreço.

Finalmente, opinou pelo Improvimento do Recurso Voluntário.

## VOTO

No Recurso Voluntário o contribuinte suscitou a decadência dos valores lançados cujos fatos geradores ocorreram no período anterior a 30/10/04 (infrações 1 e 2), argumentando que, por ser o ICMS um imposto por homologação, o crédito tributário está sujeito ao prazo estabelecido no § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional para homologação, isto é, cinco anos a contar do fato gerador.

Entendo que não se vislumbra a decadência suscitada pelo sujeito passivo, diante da regra disposta no inciso I do artigo 173 do Código Tributário Nacional (CTN), cujo prazo inicial para contagem da decadência é o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, determinação repetida no artigo 107-B do Código Tributário Estadual (COTEB), aprovado pela Lei nº 3.956/81, abaixo transcrita, ao qual não cabe a este órgão julgador negar vigência, nos termos do artigo 167 do RPAF/BA:

***“Art. 107-B .....***

***§ 5º. Considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento e definitivamente extinto o crédito, após 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”*** (grifos não originais)

Além disso, a Lei nº 3.956/81 (COTEB) estabelece, no artigo 107-A, inciso I, que *“O direito de a fazenda pública constituir o crédito tributário extingue-se no prazo de 5 anos, contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”*.

Sendo assim, o prazo legal para a constituição do crédito tributário referente aos fatos geradores ocorridos em 2004 se esgotaria em 31/12/09. Como este Auto de Infração foi lavrado em 23/12/08, não se encontravam decaídos os débitos relativos aos fatos geradores apontados na peça recursal.

Por outro lado, a Súmula Vinculante nº 8 do Supremo Tribunal Federal - aprovada na sessão plenária de 12/06/2008 e publicada no DOU de 20/06/2008 – declara a inconstitucionalidade de legislação federal que disciplina a decadência e a prescrição do crédito tributário vinculado às contribuições previdenciárias, explicitando o entendimento de que deverá ser aplicado o prazo quinquenal previsto no CTN e reconhecendo que apenas lei complementar pode dispor sobre normas gerais em matéria tributária. Eis o texto da referida Súmula: *“São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto- Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.”*

Enquanto não houver o pronunciamento específico do citado Tribunal, há de se entender que a referida Súmula não se aplica ao ICMS, embora ressalte que a questão deverá ser aprofundada no âmbito da Administração Tributária Estadual, diante das seguintes razões:

1. a posição externada pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN – que, por meio do Parecer nº 1617/2008, proferido após a edição da Súmula Vinculante nº 8 e em vista desta, expressamente adotou entendimento quanto à fixação do termo *a quo* do prazo decadencial comungando com o apresentado pelo recorrente;
2. o entendimento em sentido idêntico também adotado pela Procuradoria Estadual do Rio de Janeiro, mediante o Parecer CFS nº 02/2008;
3. o despacho exarado pelo Procurador Geral do Estado da Bahia, datado de 03/11/11, em resposta a Consulta por mim formulada, quando titular do cargo de Presidente deste Conselho de Fazenda Estadual, manifestando-se pela necessidade de elaboração de *“minuta de projeto de lei alterando a regra prevista pelo art. 107-B, § 5º, do COTEB, com o propósito de afastar a divergência de prazos estabelecidos entre a legislação estadual e as normas gerais constantes do CTN.”*

Deixo de acatar, ainda, a preliminar de nulidade suscitada pelo recorrente em relação à Decisão recorrida e às infrações 1 e 2 do lançamento, uma vez que:

1. embora na Decisão recorrida, a relatora tenha assinalado que “*a ação fiscal foi iniciada em 04/11/2009 (Termo de Intimação à fl. 07) e concluída em 23/12/2009, (lavratura do Auto de Infração em 23/12/2008), constando também, à fl. 197, recibo, expedido eletronicamente pela Inspetoria do Varejo/ SAT/ DAT Metro, do registro do Auto de Infração em 29/12/2008*”, restou óbvio, a meu ver, que houve apenas um erro material na indicação das datas, não havendo prejuízo ao contribuinte e nem alteração da Decisão impugnada;
2. o autuante acostou, às fls. 7 e 8, o Termo de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos, o qual foi assinado em 04/11/08 pelo contribuinte, combinado com o Termo de Início de Fiscalização assinado pelo preposto fiscal na mesma data, complementando-se os documentos. Considera-se, nesse momento, iniciada a ação fiscal a teor do artigo 28, inciso II, do RPAF/99:

**Art. 28.** *A autoridade administrativa que efetuar ou presidir tarefas de fiscalização para verificação do cumprimento de obrigação tributária lavrará, ou determinará que sejam lavrados, conforme o caso:*

**I - Termo de Início de Fiscalização**, destinado a documentar o início do procedimento fiscal, com indicação do dia e hora da lavratura, devendo ser colhida a assinatura do intimado no instrumento ou em recibo, a menos que seja transcrita diretamente em livro do próprio contribuinte;

**II - Termo de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos**, para que o sujeito passivo, seu representante legal ou preposto preste esclarecimento ou exiba elementos solicitados pela fiscalização, sendo que a emissão deste termo dispensa a lavratura do Termo de Início de Fiscalização;

3. o presente Auto de Infração foi lavrado em 23/12/08, portanto, dentro do prazo de noventa dias estabelecido no § 1º do artigo 28 do RPAF/99:

**Art. 28. ....**

**§ 1º** *O procedimento de fiscalização deverá ser concluído no prazo de 90 (noventa) dias, prorrogável mediante comunicação escrita da autoridade competente por iguais períodos consecutivos, sendo que, esgotado o prazo sem que haja prorrogação ou lançamento de ofício, o sujeito passivo poderá exercer o seu direito à denúncia espontânea, se for o caso.*

4. consoante o documento anexado à fl. 275, o autuado recebeu os livros e documentos arrecadados pelo agente fiscal no dia 08/01/09, antes de ter sido notificado da lavratura do presente Auto de Infração, que ocorreu em 06/03/09 (fl. 201), não havendo o alegado cerceamento ao direito de defesa;
5. a Junta de Julgamento Fiscal, a fim de garantir o direito à ampla defesa, determinou o retorno dos autos em diligência para que o autuante refizesse o levantamento fiscal e fornecesse ao contribuinte cópia do Termo de Intimação acima aludido e do Termo de Devolução dos livros e documentos arrecadados, reabrindo-se o prazo defensivo de trinta dias, o que foi cumprido, consoante os documentos de fls. 224 a 241, não havendo nenhuma mácula ao direito de defesa do contribuinte.

No mérito, o recorrente contestou apenas a penalidade aplicada pelo órgão julgador referente à infração 1 na qual foi lançado o ICMS em decorrência da antecipação parcial em aquisições de mercadorias em outros Estados da Federação para comercialização, no mês de março de 2004.

O instituto da antecipação parcial foi inserido no sistema tributário baiano por meio da Lei nº 8.967/03, com efeitos a partir de 01/03/04, a qual acrescentou o artigo 12-A à Lei nº 7.014/96, conforme abaixo transcreto:

**Art. 12-A.** *Nas aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, será exigida antecipação parcial do imposto, a ser efetuada pelo próprio adquirente, independentemente do regime de apuração adotado, mediante a aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo prevista no inciso III do art. 23, deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição.*

Os demonstrativos e documentos fiscais anexados aos autos comprovam que foi apurada a diferença entre a alíquota interna (17%) e a interestadual (7%), não havendo, por parte do recorrente, nenhuma contestação quanto aos valores apresentados pelo autuante.

Quanto à multa a ser aplicada neste lançamento de ofício, agiu acertadamente a Junta de Julgamento Fiscal, ao manter o percentual de 60%, porém com arrimo na alínea “f” do inciso II do artigo 42 da Lei nº 7.014/96.

É entendimento já assente nesta 1ª Câmara de Julgamento Fiscal que, até a edição da Lei nº 10.847/07, que entrou em vigor a partir de 28/11/07 e introduziu a expressão “*inclusive por antecipação parcial*” à alínea “d” do inciso II do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, não havia previsão expressa e específica para aplicação de multa por falta de recolhimento do ICMS devido em razão da antecipação parcial. Porém, a própria Lei nº 7.014/96 já previa até 27/11/07, na alínea “f” do inciso II do artigo 42, uma multa de 60% quando ocorresse qualquer hipótese de infração diversa daquelas ali previstas que importasse descumprimento de obrigação tributária principal, em que não houvesse dolo.

Tais fatos levam, então, às seguintes conclusões:

1. até 27/11/07 na falta de recolhimento ou recolhimento a menos do ICMS em razão da antecipação parcial, o imposto deve ser exigido acrescido da multa de 60%, como indicado na alínea “f” do inciso II do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, tanto para empresas inscritas na condição de normal, como para aquelas enquadradas no SimBahia ou Simples Nacional, uma vez que não havia previsão legal de multa específica para a hipótese;
2. após 28/11/07, a multa por descumprimento de obrigação principal aplicável possui o mesmo percentual (60%), entretanto, com a alteração promovida pela Lei nº 10.847/07, deve ser capitulada na alínea “d” do inciso II do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, para empresas inscritas na condição de normal e no Simples Nacional, haja vista que o regime do SimBahia foi extinto no dia 30/06/07.

A tese recursal, de que teria havido retroatividade não permitida legalmente, não se sustenta, pois, como explicado anteriormente, não houve alteração na legislação que ocasionasse o agravamento da penalidade por descumprimento da obrigação principal imputada ao contribuinte. A Junta de Julgamento Fiscal se limitou a ajustar a capitulação da multa à correta previsão legal.

Ante o exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, mantendo a Decisão recorrida pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 130609.0006/08-2, lavrado contra UTILITOYS PRESENTES E UTILIDADES LTDA. (B MART BRINQUEDOS), devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de R\$634.140,43, acrescido da multa de 60% sobre R\$1.769,89 e 70% sobre R\$632.370,54, previstas no art. 42, incisos II, “f” e III, da Lei nº 7.014/96, em redação vigente à época dos fatos geradores do lançamento de ofício, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 25 de outubro de 2012.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – RELATORA

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA - REPR. DA PGE/PROFIS