

**A. I. Nº** - 018184.3043/16-7  
**AUTUADO** - DALNORDE COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE ALIMENTOS LTDA.  
**AUTUANTE** - NILZA DAS DORES CORDEIRO PIRES  
**ORIGEM** - INFAZ ILHÉUS  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 30.08.2017

#### **4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

##### **ACÓRDÃO JJF Nº 0150-04/17**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS COM PAGAMENTO DE IMPOSTO POR ANTECIPAÇÃO. Fato comprovado nos autos. Os argumentos trazidos na defesa não se mostram capazes de desconstituir a infração imputada ao sujeito passivo. Infração caracterizada. Afastadas as preliminares de nulidade. Indeferido o pedido de diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide foi lavrado em 30/12/2016, para exigência de ICMS no valor de R\$565.761,18, acrescido da multa de 60%, em razão da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por Antecipação, nos meses de janeiro a dezembro de 2011.

O autuado em sua defesa às fls. 409 a 416, argui a nulidade da ação fiscal, sob o argumento de que a autuante não cumpriu o prescrito no inciso III do art. 39 do RPAF/BA, porquanto não existe clareza quanto aos fatos por ela relatados, em consonância com as planilhas elaboradas, enquadramento legal, infrações aplicadas e os fatos verdadeiros constantes da documentação apresentada pela autuada.

Acrescenta ainda que o § 1º do art. 39 do Decreto nº. 7629/99 exige que a Auditora lavre o Auto de Infração no estabelecimento do infrator, o que não foi efetuado, e em consequência a Autuada somente tomou conhecimento do Auto de Infração no momento da sua assinatura e portanto é caso de nulidade da autuação, nos termos do § 1º do art. 18 do citado regulamento. Desta forma, esta infração deverá ser excluída do processo em apreço, considerando muito mais grave ainda, o fato de que, nas infrações tipificadas no processo, não consta o indicativo em que a autuante se baseou para caracterizar as infrações referidas, já que os demonstrativos, além de não fazerem referência a que infração corresponde, nelas também, não consta em que “demonstrativo são referidas”.

Entendendo que diante dos fatos narrados houve CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA, e portanto, caso de NULIDADE DA AUTUAÇÃO, nos termos do § 1º do art. 18 do citado regulamento.

Prossegue, solicitando a extinção do crédito tributário arguindo a DECADÊNCIA, relativo aos lançamentos, que teve como fato gerador todo o período anterior à 30/12/2011, nos termos do inciso V do art. 156 c/c o § 4º do art. 150 da Lei nº. 5.172 de 25.10.1966, tendo como guardida o dispositivo legal do artigo 150 do CTN, o qual transcreve.

Externa o entendimento de que no lançamento em questão, ocorre a apuração e o prévio recolhimento do tributo pelo devedor, sem qualquer intervenção prévia da autoridade administrativa. Uma vez efetivada a apuração do montante devido, pode o fisco homologar o que fora declarado, ficando o declarante (sujeito passivo) no aguardo desta ulterior homologação. Esta poderá ser expressa, mediante uma fiscalização através da qual o fisco certificará a legalidade e a exatidão das apurações e recolhimentos realizados. No entanto, em não havendo esta fiscalização pessoal, há que se observar também o lapso temporal para sua realização

(homologação tácita), que será de cinco anos, conforme disposto no §4º do artigo 150 da lei acima referida.

Acrescenta que, tendo em vista que a doutrina, ao tratar como ato válido para a constituição do crédito tributário apenas a autuação fiscal, entende que está consolidado através da jurisprudência que somente após inscrito o crédito tributário em dívida ativa e emitida a CDA (certidão de dívida ativa), tem-se um título executivo, dotado de certeza, liquidez e exigibilidade, e neste momento não mais se fala em decadência, passando a se computar a prescrição.

Quanto ao mérito, entende a autuada, ser de direito o crédito por ela utilizado nos termos do que dispõe a legislação pertinente e de acordo com as notas fiscais e planilhas que diz anexar. Afirma que sempre efetuou o recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, conforme pode ser comprovado pelos próprios dados de arrecadação constante dos arquivos da SEFAZ. Portanto, não deve prosperar esta infração, razão pela qual requer, que julgue no mérito, a IMPROCEDENCIA do auto de infração. E em última análise, quanto aos fatos e fundamentos apresentados requer a realização de diligência para reexame da fiscalização.

A autuante em sua informação fiscal às fl.422 a 426, após descrição dos fatos apresenta suas considerações sobre os argumentos da defesa. Quanto à nulidade da ação fiscal afirma que as alegações não procedem visto que os documentos apresentados às folhas 1 a 4 do Auto Infração informam com clareza as infrações cometida pela Autuada e os enquadramentos legais.

Quanto às planilhas, elas foram elaboradas com base nos documentos apresentados pela Autuada e com as informações existentes nos Sistemas da Secretaria da Fazenda-Ba.

Quanto à alegação de documentação apresentada pela Autuada, esta não é verdadeira, como comprovam os documentos de folhas 409 a 419.

Quanto a alegação da exigência do Auto de Infração seja lavrado no estabelecimento do infrator não tem cabimento, de acordo com o § 1º do art. 39 do Decreto nº 7629/99 . cujo teor transcreve.

No que diz respeito à nulidade requerida, nos termos do § 1º do art. 18 do RPAF/BA , sob o argumento de que os fatos e fundamentos do processo são divergentes, contraditórios e imprecisos, não procede, pois os demonstrativos apresentados são claros e em consonância com a infração tipificada no presente processo, visto que se trata de uma única infração e que a Autuada recebeu os demonstrativos e a via do Auto de Infração, conforme comprova os documentos de folhas 405.

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

Quanto ao cerceamento de defesa alegado, por falta de clareza e precisão e não saber a que período fiscal ou contábil a infração se refere, diz que foram entregues os demonstrativo referente a infração (demonstrativo de débito), as vias das notas fiscais anexadas ao demonstrativo, CD contendo os Livro Registro de Entrada de Mercadorias e Livro Registro de Apuração do ICMS ( doc. Fls. 400) e documento de folhas 1 a 4 (Auto Infração), demonstrando com clareza e precisão as infrações e a que período se refere.

Assevera não proceder a Decadência arguida pois o exercício inicia-se em 01/01/2011 e seu término em 31/12/2011, e que a lavratura do presente Auto de Infração ocorreu em 30/12/2016 e transcreve o disposto no art. 965 do Decreto nº 6.284/97, o qual transcreve.

No que tange ao mérito, confirma que a Autuada se utilizou indevidamente de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por antecipação tributária,

conforme demonstrativo de débito (fls. 6 a 18 ); vias das notas fiscais (fls. 19 a 399;CD com cópias dos Livros Registro de Entrada e Apuração de ICMS ( doc. fls.400).

Acrescenta que a autuada não juntou à defesa nenhuma documentação fiscal ou planilha, e em nenhum momento, o presente processo refere-se à falta de recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição e que ao contrário do que afirma a Autuada, a legislação não permite a utilização de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por antecipação tributária conforme dispõe o art. 97 do RICMS/BA, Decreto 6.284/97, o qual transcreve.

Finaliza esclarecendo que em todo o período do processo de fiscalização, procedeu de acordo com os disposto nas normas em vigor, conforme comprovam os documentos de folhas 1 a 405 e esclarecimentos prestados na presente Informação Fiscal .

## VOTO

Inicialmente, o autuado alegou que não há clareza quanto aos fatos relatados pela autuante, em consonância com as planilhas elaboradas, enquadramento legal, infrações aplicadas e os fatos verdadeiros constantes da documentação apresentada.

Não há como prosperar essa preliminar de nulidade pois o ilícito fiscal imputado ao autuado foi descrito de forma clara e precisa: *“Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria (s) adquirida (s) com pagamento de imposto por antecipação tributária”* sendo indicado no demonstrativo de débito o período a que se refere a exigência fiscal. Foi elaborado o demonstrativo analítico (fls. 06 a 17 do PAF), indicando que se trata de levantamento relativo a mercadorias enquadradas na substituição, constando colunas referentes ao número da Nota Fiscal, produtos, valor do ICMS creditado e do crédito indevido. Também foram acostadas ao processo fotocópias dos respectivos documentos fiscais (fls. 19 a 399).

Dessa forma, afasto essa primeira preliminar de nulidade, pois, ao contrário do sustentado na defesa, a descrição da infração apurada é clara e precisa, permitindo que o sujeito passivo entenda do que está sendo acusado e exerça o seu direito de defesa sem qualquer cerceamento.

Foi arguida a nulidade do lançamento porque não teria sido observado o disposto no §1º do art. 39 do RPAF-BA/99, já que o Auto de Infração não foi lavrado no estabelecimento do infrator. Disse também que somente tomou conhecimento do Auto de Infração quando da sua assinatura, e tal fato é ensejador de nulidade da autuação, nos termos do § 1º do art. 18 do citado Regulamento.

Não há como prosperar este argumento pois, de acordo com o § 1º, do art. 39, do RPAF/99, “o Auto de Infração será lavrado no estabelecimento infrator, na repartição fiscal ou no local onde se verificar ou apurar a infração”. Por isso, inexistente qualquer irregularidade em decorrência da lavratura do presente Auto de Infração na repartição fiscal.

O autuado afirmou que o mais grave, é o fato de que, nas infrações tipificadas no processo em apreço, não consta o indicativo em que a autuante se baseou para caracterizar as infrações apuradas, já que os “demonstrativos”, além de não fazerem referência a que infração corresponde, nelas também, não consta em que demonstrativo são referidas.

Disse que caberia a autuante explicar, no processo em apreço, em que se baseou para identificar que a infração corresponde ao determinado “demonstrativo” e que o determinado “demonstrativo” se refere a uma determinada infração, sendo este mais um caso de nulidade processual.

Também não acato a alegação defensiva, haja vista que em relação à metodologia aplicada na apuração do imposto exigido no presente Auto de Infração, o demonstrativo da autuante é compreensível, indica os dados relativos aos documentos fiscais objeto da autuação e os valores exigidos. Conforme se depreende da descrição dos fatos e do mencionado demonstrativo elaborado pelo autuante, a referida infração foi apurada com base nos lançamentos efetuados pelo sujeito passivo nos seus livros Registro de Entradas.

Ademais, conforme disposto no § 1º do art. 18 do RPAF/BA, “as eventuais incorreções ou omissões e a não-observância de exigências meramente formais contidas na legislação não acarretam a nulidade do Auto de Infração ou da Notificação Fiscal, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário”.

No caso em exame, a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma compreensível, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos.

Assim, constato que o PAF está revestido das formalidades legais, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.

No que diz respeito ao pedido diligência esta fica indeferido, com base no art. 147, inciso I, do RPAF/99, tendo em vista que os elementos contidos nos autos são suficientes para análise do mérito da autuação e conclusões acerca da lide.

O autuado suscitou a decadência/Prescrição relativo aos lançamentos efetuados pela autuante, tendo como fato gerador todo o período anterior a 30/12/2011, nos termos do inciso V do art. 156 c/c o § 4º do art. 150 da Lei nº. 5.172 de 25.10.1966.

A prescrição e a decadência são situações distintas de extinção do direito à exigibilidade do crédito tributário. A decadência extingue o direito; a prescrição tem por objeto a ação. A decadência está prevista no artigo 173 do Código Tributário Nacional - CTN, representa a perda do direito da Fazenda Pública constituir, através do lançamento, o crédito tributário, em razão do decurso do prazo de 5 anos. A prescrição, prevista no art. 174 do CTN, extingue o direito que tem o credor de ajuizar ação de cobrança do crédito tributário, também pelo decurso do prazo de 5 anos, contado da data da sua constituição definitiva.

Conforme estabelece o art. 150 do CTN, “*O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa*”.

O § 4º estabelece que, “se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”. Neste caso, a contagem do prazo de decadência é a partir do fato gerador do tributo.

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

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.

Tendo em vista as recorrentes decisões do STJ e a interpretação construída na elaboração da Súmula Vinculante nº 8 do STF a PGE/PROFIS, promoveu uniformização de sua orientação jurídica acerca de alguns temas, dentre estes a questão da decadência, com emissão de parecer em **Incidente de Uniformização nº 2016.194710-0**, nos seguintes termos:

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

- 2 - O entendimento firmado deve ser aplicado apenas aos fatos geradores ocorridos posteriormente a 12/06/2008, data em que editada a Súmula Vinculante nº 08 pelo STF. Antes desta data, como não havia provimento judicial definitivo e vinculante acerca da questão, não dispunha a Administração de substrato jurídico que lhe autorizasse negar aplicação à norma do art. 107-B, § 5º, do COTEB, então válida, vigente e eficaz.
- 3 - Conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, com fundamento no art. 150, 4º, do CTN, quando:
- a) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, mas não efetua o respectivo pagamento;
  - b) o contribuinte não declara a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omite a realização da operação ou prestação tributável;
  - c) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, efetua o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente, o Fisco verifica que o valor recolhido foi menor que o efetivamente devido em virtude da configuração de dolo, fraude ou simulação.

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

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. Revela-se, portanto, a importância da análise do caso concreto, para fins de adequada definição do critério de contagem do prazo decadencial. Ademais, para identificação do marco temporal concernente à data em que "o lançamento poderia ter sido efetuado" (art. 173, I, CTN) -, é mister seja previamente constituído, na esfera administrativa, o fato jurídico concernente à existência de dolo, fraude ou simulação.

No caso presente, o contribuinte lançou em sua escrita fiscal, durante todo o exercício de 2011, créditos oriundos de aquisições de mercadorias sujeitas à substituição tributária cuja vedação encontrava-se expressamente estabelecida no art. 97, inciso IV do RICMS/97, vigente à época dos fatos geradores. Tal procedimento na prática resultou em anulação do recolhimento efetuado a título de antecipação.

Ademais, tal fato, deliberadamente, resultou em recolhimento a menos do imposto, por utilização de créditos fiscais ilegítimos. Tal situação se subsume à hipótese de dolo, fraude ou simulação, devendo ser aplicada a estabelecida no art. 173, inciso I do CTN, conforme orientação contida no Parecer do **Incidente de Uniformização nº 2016.194710-0** da PGE PROFIS.

No presente processo, os fatos geradores do imposto relativos ao exercício de 2011 têm o prazo para constituição do crédito tributário até 31/12/2016. Como o presente Auto de Infração foi lavrado em 30/12/2016, nesta data ainda não havia se configurado a decadência do prazo para o lançamento do tributo. Assim, constato que não houve decurso do prazo regulamentar, ficando rejeitada a preliminar de decadência suscitada nas razões de defesa.

No mérito, conforme já relatado, no Auto de Infração em epígrafe o autuado foi acusado de ter utilizado indevidamente crédito fiscal de ICMS, referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por antecipação tributária.

O defendente alegou que teria direito a utilização dos créditos objeto da exigência fiscal, nos termos do que dispõe a legislação pertinente, porém, sem indicá-la. Assevera que sempre efetuou o recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, conforme documentação que diz anexar.

Conforme bem esclarecido pela autuante ao prestar a Informação Fiscal a autuação não diz respeito à falta de recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo, e sim utilização indevida de crédito fiscal destacado em notas fiscais cujo pagamento do imposto por antecipação ou substituição já tenha ocorrido.

No caso em tela o próprio sujeito passivo afirma ter efetuado o pagamento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, e neste caso utilizou para cálculo do imposto devido os créditos fiscais destacados nas notas fiscais, conforme estabelecido no art. 357 de RAICMS/97 a seguir transcrito.

“Art. 357.

*O ICMS a ser retido ou antecipado será calculado aplicando-se a alíquota prevista para as operações internas sobre a base de cálculo prevista nos termos do art. 61, sendo que, do valor do imposto resultante, será deduzido o tributo de responsabilidade direta do remetente pela operação própria, destacado na documentação fiscal, bem como, quando for o caso, o imposto destacado no documento fiscal relativo ao serviço de transporte.”*

Assim sendo, tendo ocorrido o pagamento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, ficam desoneradas de tributação as operações internas subseqüentes com as mesmas mercadorias e consequentemente vedada a utilização do crédito fiscal pelo adquirente, no caso o autuado. É o que prevê o art. 356 do citado RAICMS, conforme abaixo:

“Art. 356.

*Ocorrido o pagamento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, ficam desoneradas de tributação as operações internas subseqüentes com as mesmas mercadorias, sendo, por conseguinte, vedada, salvo exceções expressas, a utilização do crédito fiscal pelo adquirente, extensiva essa vedação ao crédito relativo ao imposto incidente sobre os serviços de transporte das mercadorias objeto de antecipação ou substituição tributária”*

Dessa forma, a acusação imputada ao sujeito passivo subsiste em sua totalidade.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **018184.3043/16-7** lavrado contra **DALNORDE COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE ALIMENTOS LTDA.** devendo o autuado ser intimado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$565.761,18**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de agosto de 2017

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ – RELATORA

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR - JULGADOR