

**A. I. Nº** - 232943.0001/17-5  
**AUTUADO** - DALNORDE COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE ALIMENTOS LTDA.  
**AUTUANTE** - REGINALDO CAVALCANTE COELHO  
**ORIGEM** - INFAZ ITABUNA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 07.12.2017

#### **5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF Nº 0196-05/17**

**EMENTA:** ICMS. RECOLHIMENTO A MENOS. a) DESENCONTRO ENTRE O VALOR ESCRITURADO A RECOLHER E O RECOLHIDO. Infração subsistente. b) ANTECIPAÇÃO PARCIAL. AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS EM OUTRAS UNIDADES FEDERADAS. Infração subsistente. Rejeitados: preliminar de nulidade; pedido de diligência e extinção parcial do crédito por decadência. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

Lavrado em 31/03/2017, o Auto de Infração reclama ICMS no valor de R\$68.176,84, acusando cometimento das seguintes infrações:

INFRAÇÃO 1 (03.01.01) – Recolhimento a menos do imposto em face de desencontro entre o valor recolhido e o escriturado no RAICMS. Período: novembro e dezembro de 2014. Enquadramento legal: Artigos 24 a 26 da Lei nº 7.014/96. Multa de 60% - Art. 42, II, “b”, da citada lei;

INFRAÇÃO 2 (07.15.02) – Recolhimento a menos de ICMS por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias em outras unidades da Federação para comercialização na Bahia. Período: janeiro a dezembro de 2012 e 2013; janeiro a abril, junho a agosto e outubro de 2014; janeiro e setembro de 2015. Enquadramento legal: Artigos 61, inciso IX; 125, inciso II, §§ 7º e 8º e artigo 352-A do RICMS/97 (período: jan, fev e mar/2012); Artigo 12-A da Lei nº 7.014/96, para os demais períodos. Multa de 60% - Art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96.

Na impugnação de fls. 555/563, alegando cerceamento do direito à defesa, o sujeito passivo suscita a nulidade da ação fiscal com base no § 1º do art. 18 do RPAF, arguindo que o autuante não cumpriu o prescrito no inciso III do art. 39 do citado regulamento, “porquanto que não existe clareza quanto aos fatos por ele relatados, em consonância com as planilhas elaboradas, enquadramento legal, infrações aplicadas e os fatos verdadeiros constantes da documentação apresentada pela autuada”; “que os fatos e fundamentos do processo são divergentes, contraditórios, imprecisos”; que nas infrações tipificadas não consta o indicativo legal no qual o autuante se baseou para caracterizar as infrações, já que os “demonstrativos”, além de não fazerem referência a que infração corresponde, nelas também, não constam em que demonstrativos são referidos, tudo culminando em ausência da “clareza a que se exige no Processo Administrativo fiscal”.

Aduz que o § 1º do art. 39 do RPAF exige a lavratura do Auto de Infração no estabelecimento do infrator e que só o conheceu quando da sua assinatura, sendo, pois, caso de nulidade por conter vícios insanáveis.

Seguindo, requer a extinção do crédito tributário relativo aos fatos geradores anteriores a 31/03/2012, pela ocorrência da decadência nos termos do inciso V do art. 156 c/c o § 4º do art. 150 da Lei nº 5.172 de 25.10.1966 (CTN).

Quanto ao mérito do Auto de Infração, com relação à infração 1, admite que se equivocou acerca dos lançamentos realizados em seu livro de Registro de Apuração de ICMS, mas que, oportunamente, o corrigirá, considerando que as divergências acusadas não correspondem à realidade. Conclui dizendo que a “autuação” não deve prosperar.

Com relação à infração 2, diz que o autuante não a calculou corretamente, “conforme comprova a documentação constante neste PAF”.

Finalizando, pede acatamento das preliminares arguidas; requer que o auto de infração seja declarado improcedente e, caso não seja esse o entendimento do CONSEF, subsidiariamente, pede seja deferida diligência fiscal para o reexame da fiscalização.

A informação fiscal prestada pelo autuante (fls. 569/572) rebate as alegações defensivas dizendo que a petição de nulidade é infundada e meramente procrastinatória, pois o procedimento fiscal atende às disposições do art. 39 do RPAF, apresentando a descrição dos fatos considerados infrações das obrigações de forma clara, precisa e sucinta e que conforme o § 1º do art. 39 do RPAF, o Auto de Infração pode ser lavrado no estabelecimento do infrator, na repartição fazendária ou no local onde se verificar ou apurar a infração, razões que o levam a crer que o defendente sequer examinou o PAF ou, se o examinou, foi com ele desatento, uma vez que as fls. 01 a 06 do PAF mostram claramente o período em que as infrações foram cometidas.

Quanto à arguição de decadência diz que o CTN prevê duas regras para a contagem do prazo decadencial: Regra geral (art. 173, I), cuja contagem “tem início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”; Regra especial (art. 150, parágrafo quarto) “utilizada para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação e nos casos em que tenha ocorrido efetivamente a antecipação do pagamento”, cujo início ocorre na data do fato gerador, mas, em ocorrendo dolo, fraude ou simulação, aplica-se a regra geral. Ademais, aduz que o início da ação fiscal em 18/10/2016 suspendeu o prazo decadencial.

No que diz respeito ao aspecto material, informa que o LRAICMS resulta do confronto dos valores registrados nos livros Registro de Saídas e Registro de Entradas, pelo que a alegação de equívoco quanto aos lançamentos só poderia ocorrer se a empresa deixasse de lançar entradas de mercadorias, o que configuraria omissão de entradas de mercadorias tributáveis, mas, “as entradas e saídas lançadas nos livros próprios foram auditadas e correspondem aos documentos lançados”.

Diz que a afirmação que “*sempre recolheu os seus tributos dentro das normas legais conforme se verifica dos documentos juntados ao presente processo*”, representa mais uma demonstração que o defendente não examinou os documentos que compõem o PAF e acrescenta que o Decreto nº 14.213 de 22/11/2012 prescreve o percentual de crédito admitido para aquisição de mercadorias oriundas dos estados de Goiás, Minas Gerais, Paraíba e Espírito Santo.

Observa que as cópias do Livro de Registro de Entradas de Mercadorias da autuada (fls. 031 a 540) evidenciam que o contribuinte utilizou créditos superiores ao permitido para determinar o imposto a recolher e chama atenção para a declaração do defendente sobre a juntada de documentos ao processo, o que não ocorreu.

Mantendo a autuação, termina pedindo que a defesa seja considerada inepta e ineficaz.

## VOTO

Conforme acima relatado, o Auto de Infração acusa o cometimento das seguintes infrações: INFRAÇÃO 1 (03.01.01) – Recolhimento a menos do imposto em face de desconhecimento entre o valor recolhido e o escriturado no RAICMS; INFRAÇÃO 2 (07.15.02) – Recolhimento a menos de ICMS por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias em outras unidades da Federação, para comercialização na Bahia.

Ainda que admita que se equivocou acerca dos lançamentos realizados em seu livro de Registro de Apuração de ICMS (Infração 01), o sujeito passivo se defendeu, arguindo: a) preliminar de nulidade alegando cerceamento ao seu direito de defesa por entender que o autuante não atendeu as disposições do art. 39 do RPAF; b) decadência do direito de a Fazenda Pública constituir crédito fiscal relativo aos fatos geradores anteriores a 31/03/2012; c) equívoco do autuante acerca dos lançamentos realizados em seu livro de Registro de Apuração de ICMS.

Considerando que: a) cópias dos papéis de trabalho indispensáveis para o esclarecimento dos fatos narrados no corpo do auto foram entregues ao contribuinte, pois nada contestou sobre isso; b) na lavratura do Auto de Infração foi devidamente cumprido o disposto nos artigos 15, 19, 26, 28, 38, 39 (em especial quanto ao inciso III e § 1º), 41, 42, 44, 45 e 46, do RPAF; c) o processo se conforma nos artigos 12, 16 e 22 do mesmo regulamento; d) as infrações estão claramente descritas, corretamente tipificadas e têm suporte nos demonstrativos e documentos fiscais autuados, emitidos na forma e com os requisitos legais (fls. 10-550); e) as infrações estão determinadas com segurança, bem como identificado o infrator, constato não haver vício a macular o PAF em revisão, razões pelas quais rejeito a preliminar de nulidade suscitada.

Por considerar: **a)** suficientes para formação de minha convicção, os elementos contidos nos autos; **b)** ter por objeto verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que, estando na posse do requerente, a prova ou cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada, indefiro o pedido de diligência formulado, com fundamento no art. 147, I, “a” e “b” do RPAF.

Dizendo somente ter conhecido o A.I. lavrado em 31/03/2017, quando da sua assinatura em 03/04/2017, o impugnante suscitou a decadência dos créditos tributários com fatos geradores anteriores a 31/03/2012.

A infração objeto da suscitada decadência se relaciona a cobrança de imposto por antecipação parcial recolhido a menos e respectiva multa percentual, mas com possível recolhimento na saída subsequente, via tributação normal.

Pois bem, observo que o artigo 107-A do COTEB que dispunha como “*dies a quo*” da contagem do prazo decadencial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento tributário poderia ter sido efetuado para qualquer situação, independentemente da conduta do contribuinte, foi revogado pela Lei 13.199, de 28/11/2014, fundamentalmente, por força da Súmula Vinculante (SV) nº 08, de 12 de junho de 2008 do STF que afastou a possibilidade de regulação desse instituto do direito em outra legislação que não seja Lei Complementar à Constituição Federal.

Em âmbito nacional, como regra geral o CTN regula o prazo decadencial no art. 173 dispondo que 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.

Ocorre que para o lançamento por homologação, que se dá quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, o § 4º do artigo 150 do CTN dispõe que, se a lei não fixar prazo para a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador.

Expirando-se esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Esta regra decadencial, tida pela doutrina como “especial” se aplica ao ICMS nas regulares antecipações feitas pelo contribuinte.

Como havia divergentes interpretações entre os julgamentos do CONSEF e a jurisprudência dos órgãos superiores do Poder Judiciário baiano e nacional, a Procuradoria Geral do Estado, órgão de assessoramento jurídico do Estado, competente para formar, em última instância, a jurisprudência administrativa do Estado (Constituição Estadual: Art. 140; Regimento Interno da PGE: Art. 2º, incisos I, V e XXI) foi instada a pronunciar acerca do tema. Por consequência, a PGE enunciou o Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0, abaixo transcrito, consolidando a jurisprudência administrativa acerca da decadência com relação ao ICMS.

***Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0***

***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 corresponderia às operações declaradas.*

**Ressalva:** *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.*

**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.*

**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. 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.*

Ora, para o crédito tributário decorrente de lançamento de ofício (como é o caso) sua constituição se completa com a ciência do devedor acerca da exigência tributária, pois esta lhe possibilita conhecer as condições em que deve adimplir a dívida, bem como exercer seu direito de contestá-la, sendo que para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a publicidade e a constituição definitiva do crédito ocorre com a confissão da existência da obrigação tributária, esta explicitada e primeiramente valorada pelo próprio contribuinte nas informações que passa ao fisco, por exemplo, em face da entrega da Guia de Informação e Apuração do ICMS.

Atente-se que quanto aos tributos sujeitos a lançamento por homologação expressa da Administração Tributária, como leciona Paulo de Barros Carvalho (Lançamento por homologação – Decadência e pedido de restituição, *Repertório IOB Jurisprudência*, nº 3/97, p. 73), o objeto da homologação é o pagamento do tributo e não o lançamento, pois nessa modalidade este somente irá aparecer com o ato homologatório, seja tacitamente pelo decurso do

prazo decadencial ou via lançamento de ofício por consequência de inspeção sobre os antecipados procedimentos do contribuinte a respeito do tributo.

Ocorre que os papéis de trabalho que suportam a autuação demonstram que os recolhimentos efetuados voluntariamente pelo sujeito passivo nos meses em que suscita a extinção por decadência do direito de a Fazenda Pública homologar seus prévios procedimentos relacionados às obrigações tributárias principais (pagamento do imposto relativos a janeiro, fevereiro e março de 2012), representaram, respectivamente, apenas 34%, 7% e 18% do ICMS devido para o período em que a decadência foi suscitada (fls. 24 e 25).

Tendo em vista que tal expediente de recolhimento parcial de imposto se deu em 99,5% de todo o período autuado (demonstrativo de fls. 12-30), estimo, com segurança, que o sujeito passivo agiu dolosamente contra a Fazenda Pública, fraudando suas declarações fiscais no que se refere ao efetivo valor devido, sendo, por isso, passível de enquadramento na regra geral do prazo decadencial objeto da exceção prevista na parte final do § 4º do art. 150 do CTN, que trata do prazo decadencial aplicável aos tributos sujeitos a lançamento por homologação,

Em outras palavras, considerando que o procedimento fiscal em revisão teve início em 18/10/2016, como bem observa a nota 2 do Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0, essa situação sujeita-se à regra geral do prazo decadencial tratada no art. 173, I, do CTN, razão pela qual não há falar em extinção dos créditos relativos ao período suscitado.

Quanto às demais questões de mérito do lançamento, temos o seguinte:

#### Infração 01

Em conta que confronta os valores que o contribuinte registrou de imposto a recolher no RAICMS *versus* valores efetivamente recolhidos pelos DAE's correspondentes aos períodos de apuração, consta demonstrada nas fls. 10 e 11 dos autos (cópias do RAICMS e respectivos DAE's).

Na peça impugnatória, ainda que diga que “o recolhimento a menor relativo às divergências apontadas pelo autuante não corresponde à verdade”, o contribuinte admite que se equivocou acerca dos lançamentos realizados em seu livro de registro de apuração de ICMS e que, oportunamente, corrigirá seu equívoco. Portanto, tendo em vista que a questão é meramente de fato, não apontando o suposto erro que diz cometido pela autoridade administrativa autuante, a escrita expressão do impugnante apenas confirma a presunção de certeza do ato administrativo no que diz respeito à infração 01.

Infração subsistente.

#### Infração 02

A antecipação parcial do pagamento de ICMS relativa à aquisição interestadual de mercadorias para comercialização na Bahia, independentemente do regime de apuração adotado, é prevista no art. 12-A da Lei 7.014/96. Ela é calculada mediante a aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo prevista no inciso III do art. 23 da citada lei, deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição.

Essa infração consta demonstrada nas planilhas de fls. 12-30, corroborada pelos documentos de fls. 31-550 (cópias do livro Registro de Entradas e Relação de DAE's de todo período fiscalizado) e vejo que, seguindo o disciplinamento legal, as planilhas detalham claramente os dados dos documentos fiscais (data de registro no LRE, período de apuração, nº da NF, UF de origem, emitente, valores, alíquota, crédito destacado, BC da antecipação de ICMS, ICMS devido, ICMS recolhido, ICMS a recolher e diferença de ICMS a recolher, correspondente ao valor autuado), de modo a plenamente possibilitar o exercício do direito de defesa do obrigado tributário.

É de ressaltar que o fato gerador ou suposto normativo do ICMS antecipação parcial ocorre na entrada da mercadoria no território do estado de destino da mercadoria. Sendo este a Bahia, o recolhimento do ICMS antecipação parcial (e da substituição tributária por antecipação) poderá ser efetuado até o dia 25 do mês subsequente ao da entrada da mercadoria no estabelecimento,

pelo contribuinte regularmente inscrito no CAD-ICMS que preencha, cumulativamente, os seguintes requisitos: - possua estabelecimento em atividade no Estado da Bahia há mais de 06 meses (requisito dispensável, em certos casos: Art. 332 § 3º do RICMS/BA) e já tenha adquirido mercadoria de outra unidade da federação; - não possua débito inscrito em Dívida Ativa, a menos que a sua exigibilidade esteja suspensa; - esteja adimplente com o recolhimento do ICMS; - esteja em dia com as obrigações acessórias e atenda regularmente as intimações fiscais (Art. 332 § 2º do RICMS/BA).

Na impugnação o sujeito passivo não objetou os dados ou valores relacionados à infração. Sem apontar erro, alegou tão-somente, que o autuante não a calculou corretamente, “conforme comprova a documentação constante neste PAF”, mas essa documentação prova exatamente o contrário. O levantamento fiscal é consoante com a legislação aplicável à matéria e a infração está devidamente caracterizada.

Infração subsistente.

Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **232943.0001/17-5**, lavrado contra **DALNORDE COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE ALIMENTOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$68.176,84**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, alíneas “b” e “d”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 07 de novembro de 2017.

JOÃO VICENTE COSTA NETO – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

JORGE INÁCIO DE AQUINO – RELATOR

LUÍS ROERTO DE SOUSA GOUVEA - JULGADOR