

PROCESSO - A. I. Nº 018184.3041/16-4
RECORRENTE - DALNORDE COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE ALIMENTOS LTDA.
(SUPERMERCADO MEIRA)
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 3ª JJF nº 0141-03/17
ORIGEM - INFAZ ILHÉUS
PUBLICAÇÃO - INTERNET 05/03/2018

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C/JF Nº 0015-11/18

EMENTA: ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RECOLHIMENTO EFETUADO A MENOS. Acolho o posicionamento por parte da PGE sobre a decadência quanto à aplicação do art. 150, §4º do CTN em detrimento do art. 173, I, do mesmo código que defende o entendimento de que o pagamento, mesmo a menor, é o fator determinante da aplicação da referida norma, sendo o ICMS um imposto por homologação, de apuração mensal. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Auto de Infração **Improcedente**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão de piso que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 30/12/2016, o qual exige R\$643.678,36 de ICMS, acrescido da multa de 60%, em razão de recolhimento a menos do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, enquadradas no regime de Substituição Tributária, nos meses de janeiro a dezembro de 2011. Infração 07.01.02.

Após a devida instrução processual, a 3ª Junta de Julgamento Fiscal decidiu pela Procedência, por unanimidade, pelos seguintes fundamentos abaixo expostos:

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. Disse que não foi possível saber a que período fiscal ou contábil a infração se refere, tendo a autuante passado por cima da legislação tributária pertinente, ou seja, exigindo o pagamento de tributo sem indicar o período supostamente infringido.

Observe que no presente Auto de Infração consta apenas um item, que se refere ao recolhimento a menos do ICMS 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 20 do PAF), indicando que se trata de levantamento relativo a mercadorias enquadradas na substituição tributária, constando colunas referentes ao número da Nota Fiscal, produtos, valor, CFOP, MVA, base de cálculo, imposto apurado, o crédito considerado, o valor a recolher, deduzindo-se o valor total recolhido e apurando a diferença a recolher.

O enquadramento da infração e da multa aplicada encontra-se no campo próprio do Auto de Infração, inexistindo dúvida de que se trata de exigência do imposto relativo a mercadorias enquadradas no regime de Substituição Tributária.

Constato que os fatos foram descritos de forma compreensível, foi elaborado demonstrativo, constando nos autos recibo assinado por representante do autuado, comprovando que foi fornecida cópia do mencionado demonstrativo. Ademais, não implica nulidade da autuação caso exista erro de indicação de dispositivo regulamentar, tendo em vista que, pela descrição dos fatos ficou evidente o enquadramento legal.

O defendente alegou que o § 1º do art. 39 do RPAF/BA exige que a Auditora Fiscal lavre o Auto de Infração no

estabelecimento do infrator, o que não foi efetuado. Disse que somente tomou conhecimento do Auto de Infração quando da sua assinatura, e tal fato é causa de nulidade da autuação, nos termos do § 1º do art. 18 do citado Regulamento.

Não acato a alegação defensiva, considerando que 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. O autuado entendeu os cálculos, se defendeu e apresentou impugnação ao lançamento, tratando dos fatos que ensejaram a exigência fiscal, citando o que entende ser computadas com inconsistências, se referindo ao levantamento fiscal.

Conforme estabelece o § 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.

O defendente também requereu que esse Conselho de Fazenda, aplique a decadência, extinguindo o crédito tributário, 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, bem como, da jurisprudência pátria exarada pelas Cortes máximas do nosso direito.

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”.

O entendimento que vem prevalecendo é no sentido de que “o lançamento por homologação seria aquele em que o sujeito passivo tem o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, sendo aplicável a regra do art. 150, § 4º, do CTN, ou seja, o referido dispositivo aplica-se aos casos em que haja algum pagamento a ser homologado, de acordo com a apuração feita pelo contribuinte.

A partir dessa análise, pode-se apurar a existência de débito declarado e não pago e tributo não declarado e não recolhido (situação de total omissão, nada havendo a homologar), ou ainda, casos em que, mesmo havendo

algum pagamento, o contribuinte agiu com dolo, fraude ou simulação, chegando-se às conclusões a seguir:

- 1. Débito tributário declarado e pago: Há homologação tácita do lançamento (pagamento) após o transcurso de 5 anos, contados da ocorrência do fato gerador, aplicando-se o § 4º, do art. 150, do CTN.*
- 2. Débito declarado com efetivação do pagamento, porém com posterior verificação de dolo, fraude ou simulação: A autoridade, mediante a coleta de provas idôneas apura a ocorrência de ilícito fiscal. Neste caso, o início do prazo de decadência, para o lançamento da diferença, é deslocado para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento de ofício poderia ter sido efetuado, aplicando-se a regra do art. 173, I.*
- 3. Débito não declarado e não pago: Aplicação também direta das disposições do art. 173, I, do CTN. O prazo decadencial tem início no primeiro dia do exercício seguinte em que o lançamento de ofício poderia ter sido realizado. Sem qualquer pagamento não há o que ser homologado.*

Considerando que no presente PAF houve levantamento fiscal apurando-se imposto não declarado e não pago ou diferença entre o declarado, o devido e o recolhido, implica dizer que não há pagamento a ser homologado, e neste caso, se aplica a regra estabelecida no art. 173, inciso I do CTN.

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.

O defendente afirmou que, em última análise, quanto aos fatos e fundamentos apresentados nas razões de impugnação, deve ser determinada a realização de diligência para o reexame do levantamento referente ao período fiscalizado, a fim de que se constate a verdade material apresentada pelo impugnante.

Quanto ao argumento defensivo de que há necessidade da realização de diligência, fica indeferido o pedido 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. Diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados aos autos, cujas cópias foram fornecidas ao autuado, mediante recibo, não se verificou dúvida quanto à correção dos demonstrativos elaborados pela autuante, por isso, indefiro o pedido de diligência fiscal formulado pelo autuado em sua impugnação.

No mérito, o presente Auto de Infração refere-se à exigência de ICMS, em razão de recolhimento a menos do referido imposto por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, enquadradas no regime de Substituição Tributária, nos meses de janeiro a dezembro de 2011.

O defendente alegou que a autuante, ao proceder a fiscalização, não atentou para a efetivação correta dos cálculos, tendo-se em vista que a responsabilidade tributária do autuado é supletiva, ou seja, deveria a autuante ter lavrado o auto contra a empresa remetente da mercadoria considerando os acordos e protocolos existentes entre os entes federados e, cobrado deste último (o autuado), somente após esgotados todos os meios persuasórios, conforme o previsto na legislação que regulamenta a matéria, é que se poderia solicitar ao autuado, o recolhimento do tributo devido.

Na informação fiscal, a autuante disse que as alegações defensivas não procedem. O demonstrativo referente à infração apurada (fls. 06 a 20), as vias das notas fiscais (fls. 21 a 432), o demonstrativo de ICMS Antecipação Tributária (fls. 433 a 439), as vias dos DAEs de recolhimento (fls. 440 a 553) e os comprovantes de recolhimento, Sistema INC (fls. 554 a 578), comprovam que houve recolhimento a menos em relação às notas fiscais de fls. 21 a 432 do PAF.

Quanto à responsabilidade pelo recolhimento do imposto e demais acréscimos legais, conforme previsto no art. 6º, XV, da Lei 7.014/96, “são solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais, o contribuinte destinatário de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária por antecipação, em virtude de convênio ou protocolo, oriundas de outra unidade da Federação, quando o remetente não possua inscrição estadual ativa como substituto tributário”.

Vale salientar, que o art. 128 do CTN, estabelece que a lei pode atribuir a responsabilidade solidária a terceira pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação tributária, atribuindo ao contribuinte, em caráter supletivo, a responsabilidade pelo cumprimento total ou parcial da obrigação tributária.

Observe que os fatos apurados não foram elididos, não obstante a alegação apresentada pelo autuado de que não seria devido o imposto, haja vista que as operações objeto da autuação fiscal estão comprovadas por meio dos DANFES acostados às fls. 21 a 432 dos autos.

A existência dos referidos DANFES é considerada prova suficiente da realização das operações e de suas aquisições pelo destinatário, salvo prova em contrário, as quais deveriam ser produzidas pelo contribuinte, no

sentido de desconstituir a exigência fiscal

Concluo pela subsistência da autuação fiscal, considerando que no caso em exame, o autuado, na condição de adquirente é considerado por lei, responsável pelo recolhimento do imposto, ficando comprovado por meio do levantamento fiscal que o pagamento foi efetuado a menos, o que resultou na cobrança das diferenças apuradas.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

Inconformado, o Sujeito Passivo interpôs Recurso Voluntário objetivando a reapreciação da decisão de piso, com base nos seguintes argumentos:

Inicialmente, requer que a defesa inicial apresentada tenha seus fundamentos reconhecidos em sede recursal.

Aduz o recorrente que procedeu a todos os recolhimentos constantes da autuação, dentro do que prescreve a legislação pertinente, não havendo que se falar em divergência entre lançamentos exarados na suposta infração cometidos pela autuada como quer crer a autuante sem qualquer fundamentação e confirmada pela Junta julgadora.

Quanto a infração, relativa ao não cumprimento de obrigação principal, de suposto recolhimento a menos de ICMS por Antecipação Tributária, entende que a mesma não deve prosperar, uma vez que foi embasada em fundamentos fáticos sem a devida comprovação legal e tomando por base os documentos contrários à legislação que regulamenta a matéria enfocada, conforme consta da autuação e do voto do Senhor Relator no acórdão acima referido: “...fotocópia dos livros Registro de Entradas e Registro de Apuração de ICMS.”

Assevera que não houve recolhimento a menor de tributo e, se por ventura existe, o fora sem qualquer ocorrência de dolo, fraude ou simulação, sendo apenas um equívoco de interpretação/lançamentos.

Afirma que o lançamento tributário efetuado dessa forma (a Autuante utilizou para embasar seu lançamento, os livros fiscais impressos pela empresa autuada) é IMPROCEDENTE, não tendo qualquer VALIDADE JURÍDICA, acatando o que prescreve a legislação pertinente, quando decidiu a 5ª Junta de Julgamento Fiscal, em julgamento de outro estabelecimento da mesma empresa, na forma exarada pelo ACÓRDÃO JF N° 0008-05/17, da lavra do ilustre Conselheiro-RELATOR Dr. VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR, datado de 25 de janeiro de 2017.

Ademais, salienta que não terá validade jurídica o ato praticado pelo agente público quando não observada a sua legalidade, ou seja, a autuante não observou o prescrito nos arts. 247 a 253 do RICMS/BA, por conseguinte, o lançamento tributário efetuado pela autuante, que se utilizou para embasar seu lançamento, dos livros fiscais impressos pela empresa autuada está eivado de vícios insanáveis pela ilegalidade (do lançamento tributário) e, conseqüentemente, esse deverá ser julgado IMPROCEDENTE.

Defende a aplicação do disposto no § 4º do art. 150 do CTN, por entender que preenche todos os requisitos ali previstos. Afirma que não procedem as argumentações do Sr. Relator e de qualquer outro no processo que não seja a sua aplicação, como requerido na peça de defesa da defendente.

Adverte que não ficou caracterizado nem provado que o recorrente agiu com a prática de dolo, simulação ou dolo. O que houve, se efetivamente aconteceu, foi um equívoco na interpretação da legislação tributária deste Estado da Bahia.

Noticia que, caso assim não entenda esse douto Conselho de Fazenda, que determine que a infração supostamente atribuída ao recorrente seja excluída da autuação para recolhimento espontâneo como determina a legislação pertinente, nos termos já descritos na impugnação.

Por fim, requer mais uma vez e desde já, que a impugnação apresentada seja parte integrante do presente Recurso Voluntário, a fim de que o referido processo seja julgado totalmente IMPROCEDENTE, por ser de direito e da mais lícita e salutar justiça.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário o qual objetiva a reapreciação da Decisão de piso que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, que imputa ao Sujeito Passivo o cometimento de recolhimento a menor, na qualidade de sujeito passivo por substituição referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, enquadradas no regime de Substituição Tributária, nos meses de janeiro a dezembro de 2011.

De início, passo a análise da prejudicial de mérito da decadência aventada na defesa inicial e repisada no Recurso Voluntário pela autuada, uma vez que a mesma requereu que a defesa inicial apresentada tivesse seus fundamentos reconhecidos em sede recursal.

Os fatos geradores estão compreendidos entre 31/01/2011 a 31/12/2011, sendo que a lavratura do Auto de Infração se deu em 30/12/2016.

Verifico que o contribuinte tomou ciência da autuação em 05/01/2017, conforme fls. 2 e 3.

Pois bem.

Por ser o ICMS um imposto de natureza homologatória, de apuração mensal, inquestionável que o prazo decadencial adotado deve ser o disposto no art. 150, §4º do CTN, e não o do art. 173, I, como defende o julgador de piso. Vejamos o disposto no artigo supramencionado:

*“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 administrativa, 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 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.”*

Conforme entendimento exarado no voto de primeiro grau, a Junta de Julgamento Fiscal não acatou a decadência nos moldes do art. 150, §4º do CTN, uma vez que, como bem disse o julgador de piso: *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.*

Ocorre que, a ciência do recorrente se deu tão somente em 05/01/2017, ou seja, cinco anos após os fatos que ensejaram o presente Auto de Infração.

Ora, não restam dúvidas de que a fluência do prazo decadencial se interrompe somente após a regular intimação do sujeito passivo, de modo que os créditos lançados e referentes a fatos geradores ocorridos anteriormente a 05/01/2017 foram abarcados pela decadência prevista no art. 150, §4º do CTN, o que implica na extinção do crédito tributário, consoante determina o inciso V do art. 156 do CTN.

Por sinal, este vem sendo o posicionamento defendido pela Procuradora do Estado em julgados desta natureza.

Denota-se claramente uma lavratura de Auto de Infração em tempo limite, incorrendo tal procedimento fiscal naquela máxima jurídica consagrada no brocardo jurídico intitulado como “*Dormientibus non sùcurrit jus*”: o direito não socorre aos que dormem ou negligenciam em seu uso ou defesa.

Seguindo adiante, a Douta Procuradoria Geral do Estado da Bahia, em Incidente de Uniformização, entendeu pela aplicação do art. 150, §4º do CTN quando houver comprovação de pagamento, em montante inferior, ao das operações declaradas. Vejamos:

“6. 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.”

Ressalte-se que, em se tratando de recolhimento a menor, há que se reconhecer que houve o pagamento do imposto, porém em valor menor que o devido.

Para que não restem dúvidas quanto ao pagamento efetuado a menor, colaciono trecho do voto de primeiro grau, onde o julgador de piso afirma que, na própria informação fiscal, o autuante informa que: *“O demonstrativo referente à infração apurada (fls. 06 a 20), as vias das notas fiscais (fls. 21 a 432), o demonstrativo de ICMS Antecipação Tributária (fls. 433 a 439), as vias dos DAEs de recolhimento (fls. 440 a 553) e os comprovantes de recolhimento, Sistema INC (fls. 554 a 578), comprovam que houve recolhimento a menos em relação às notas fiscais de fls. 21 a 432 do PAF.”*

Por amor ao debate, e louvando o avanço de posicionamento por parte da PGE sobre a matéria da Decadência quanto à aplicação do art. 150, §4º do CTN em detrimento do art. 173, I do mesmo código, defendo o entendimento de que o pagamento, por si só do ICMS, não é o fator determinante da aplicação da referida norma.

Como já dito anteriormente, em sendo o ICMS um imposto por homologação, de apuração mensal, condicionar a aplicação do art. 150, §4º ao pagamento seria desconsiderar a própria natureza de tal tributo.

Por fim, e por tudo quanto exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, acatando a prejudicial de decadência, acarretando na decadência total do Auto de Infração em análise.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **018184.3041/16-4**, lavrado contra **DALNORDE COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE ALIMENTOS LTDA. (SUPERMERCADO MEIRA)**.

Sala das Sessões do CONSEF, 31 de janeiro de 2018.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LAÍS DE CARVALHO SILVA - RELATORA

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. PGE/PROFIS