

PROCESSO	- A. I. N° 206936.0005/12-6
RECORRENTE	- CONSTRUTORA QUEIROZ GALVÃO S/A.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0146-05/15
ORIGEM	- INFRAZ ATACADO / DAT METRO
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 28/08/2018

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACORDÃO CJF N° 0210-12/18**

**EMENTA:** ICMS. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS A CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. TRIBUTO RECOLHIDO A MENOS. Impugnação parcial do lançamento. Excluídas da autuação as operações não tributadas (entradas decorrentes de simples remessas de bens destinados à locação e isentas). Ajustados os cálculos em relação às cobranças relacionadas às operações beneficiadas com redução de base de cálculo por força de acordo interestadual. Adequação das exigências fiscais com base em sucessivas revisões operadas pela ASTEC/CONSEF por determinação do órgão colegiado de julgamento. Acolhida a alegação de decadência. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Auto de Infração **Procedente em Parte**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário interposto pela autuada em razão do Acórdão 5ª JJF N° 0146-05/15, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração, lavrado em 28/09/2012, para exigir ICMS no valor histórico de R\$95.949,73, relativo a uma infração, descrita da forma abaixo.

*INFRAÇÃO 01: 06.02.01 - Deixou de recolher de ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento. Consta que “O ICMS efetivamente recolhido foi inferior ao devido, conforme demonstrativos anexos”.*

A 5ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia 04/08/2015 (fls. 1100 a 1103) e decidiu pela Procedência em Parte, por unanimidade. O acórdão foi fundamentado nos seguintes termos:

**“VOTO”**

*O presente processo contempla a exigência de ICMS a título de diferença de alíquotas (DIFAL), em diversos meses dos exercícios de 2007, 2008 e 2009, conforme foi detalhado no Relatório.*

*Na fase de defesa o contribuinte reconheceu parte dos valores reclamados. Porém foram apontadas diversas inconsistências relacionadas às parcelas autuadas que já encontravam recolhidas pelo sujeito passivo; operações com base de cálculo ou alíquotas reduzidas e cobrança indevida de imposto sobre saídas isentas e a título de simples remessa de bens destinados a locação.*

*Os argumentos iniciais da defesa foram lastreados em demonstrativos e documentos apensados às fls. 431 a 505.*

*Diante da controvérsia, o PAF, por determinação deste colegiado de julgamento, foi submetido a duas diligências junto à ASTEC/CONSEF, que resultaram nos Pareceres Técnicos de nº 107/2013 (doc. fl. 520/521) e nº 014/2015 (doc. fls. 1.087 a 1.090).*

*Na última intervenção da ASTEC resultou provado a procedência de parte dos reclamos apontados pelo contribuinte, visto no cálculo do ICMS/DIFAL foram incluídas as Notas Fiscais de nos 24.925 (jan/2007), 25.037, 25.038, 25.040 (fev/2007), 25.222 (mar/2007), 109.883, 25.346 e 25.486 (abr/2007), 110.689 e 26.877 (mai/2007), 25.489, 33.785 e 64.212 (jun/2007), 70.764; (jul/2007), 66.229 e 27.140 (nov/2007), 1.432 (dez/2007), 2.023, 24.198 e 381.255 (jan/2008), 3.287 (dez/2009), referentes a operações com base de cálculo reduzida ou isentas. Nessa situação aplica-se o regramento previsto no art. 72, caput, c/c com o seu inciso I, do RICMS/BA-1997. Esses dispositivos estabelecem que para pagamento de diferença de alíquotas relativo a*

*operações ou prestações com redução de base de cálculo, decorrente de convênio, a apuração do valor a pagar será feita em função do mesmo valor resultante da redução. Já as operações isentas não ensejam a cobrança do imposto no destino, por inexistir débito do tributo nas operações verificadas na unidade federada de origem da mercadoria.*

*Também ficou evidenciado na revisão fiscal a cobrança do DIFAL sobre operações de simples remessa de bens, objeto de locação, não tributadas pelo ICMS por disposição expressa do RICMS/97: inciso XIV do art.6º. Foram excluídas, da exigência fiscal, as operações relacionadas às Notas fiscais de nos 1.321, 1.346 e 1.348 (fev/2007), 5.558, 5.559 e 5.651 (mar/2007), 5.697 e 164 (abr/2007), 91 (jun/2007), 694 (dez/2009). De forma idêntica, nessa situação, também é indevida a exigência do imposto a título de DIFAL lançado no Auto de Infração de lide.*

*Dessa forma, acolho integralmente o Parecer Técnico nº 014/2015 da ASTEC, e julgo PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração em epígrafe que passa a ter o Demonstrativo de Débito abaixo reproduzido. O valor total do débito foi reduzido de R\$ 95.949,73 para R\$ 65.794,81.*

D.OCORRÊNCIA	D.VENCIMENTO	B.CÁLCULO	ALIQ.	MULTA	VALOR ICMS
28/02/2007	09/03/2007	4.313,29	17%	60%	733,26
31/05/2007	09/06/2007	19.581,12	17%	60%	3.328,79
30/06/2007	09/07/2007	6.456,94	17%	60%	1.097,68
31/07/2007	09/08/2007	13.476,53	17%	60%	2.291,01
31/08/2007	09/09/2007	26.576,71	17%	60%	4.518,04
30/09/2007	09/10/2007	42.763,65	17%	60%	7.269,82
31/10/2007	09/11/2007	14.435,35	17%	60%	2.454,01
31/03/2008	09/04/2008	6.809,53	17%	60%	1.157,62
30/04/2008	09/05/2008	13.405,12	17%	60%	2.278,87
31/05/2008	09/06/2008	1.346,94	17%	60%	228,98
30/06/2008	09/07/2008	27.469,65	17%	60%	4.669,84
31/07/2008	09/08/2008	7.590,59	17%	60%	1.290,40
31/08/2008	09/09/2008	28.993,94	17%	60%	4.928,97
30/09/2008	09/10/2008	70.434,18	17%	60%	11.973,81
31/10/2008	09/11/2008	36.715,94	17%	60%	6.241,71
30/11/2008	09/12/2008	8.970,12	17%	60%	1.524,92
31/12/2008	09/01/2009	23.962,76	17%	60%	4.073,67
31/01/2009	09/02/2009	31.583,06	17%	60%	5.369,12
31/03/2009	09/04/2009	420,12	17%	60%	71,42
30/06/2009	09/07/2009	667,18	17%	60%	113,42
31/08/2009	09/09/2009	431,06	17%	60%	73,28
30/09/2009	09/10/2009	417,12	17%	60%	70,91
31/10/2009	09/11/2009	207,41	17%	60%	35,26
<b>TOTAL</b>					<b>65.794,81</b>

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, "b" do Decreto 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 1115 a 1124, mediante o qual aduz as seguintes razões.

Explica que o lançamento foi efetivado tendente a constituir crédito tributário referente a diversos fatos geradores do ICMS – diferencial de alíquota, ocorridos a partir de fevereiro de 2007 até dezembro de 2009, cujos pagamentos, segundo o ilustre autuante, foram parciais, inferiores aos devidos. Assegura que, na apuração do ICMS a ser pago antecipadamente ou de qualquer outro tributo, jamais agiu com dolo, fraude ou simulação. Tamanha a verdade sobre a afirmativa, que o próprio autuante não faz menção sequer sobre indícios sobre a prática, pela recorrente, de dolo, fraude ou simulação. Prossegue, explicando que, neste cenário, impugnou o lançamento que, após a realização de diligências, foi apreciado pela emérita 5ª Junta de Julgamento Fiscal.

Explica que a decisão de piso julgou procedente em parte o lançamento, o que parece, a *prima facie*, correto. Alega, entretanto, que não o é, motivo pelo qual deve ser reformada. Narra que, após diligência realizada pela ASTEC, conforme “Demonstrativo de Débito” constante do Acórdão JJF N° 0146-05/15 de fls. 1100/1103, ora guerreado, foi excluída apenas parte dos valores lançados, mantendo-se, no referido demonstrativo, dentre outros fatos geradores, os ocorridos nos meses de fevereiro de 2007 e maio a setembro de 2007.

Após análise percuciente do resultado da diligência feita pela ASTEC, afirma ter verificado que não observara, em razão de só ter sido intimada do lançamento em 16.10.2012, que o Estado da Bahia não mais poderia lançar o crédito tributário referente aos fatos geradores ocorridos nos

meses de fevereiro de 2007 e maio a setembro de 2007, descritos no supramencionado demonstrativo. Ocorrera, neste caso, o fenômeno da decadência.

Por não ter constatado a ocorrência da decadência quando da apresentação da impugnação, explica que deixou de alegá-la naquela oportunidade. Como se trata, todavia, de matéria de ordem pública, entende que pode ser alegada a qualquer momento e instância e, consequentemente, apreciada por essa colenda Câmara.

Afirma que, ao apreciar a Decisão Recorrida, é inequívoca a necessidade de sua reforma, por ser o lançamento, no tocante aos fatos geradores ocorridos nos meses de fevereiro de 2007 e maio a setembro de 2007, manifestamente improcedente, por força da ocorrência do fenômeno da decadência.

Alega que a doutrina e a jurisprudência militam em desfavor do lançamento. Ensina que o CTN trata do instituto da decadência, para os tributos lançados por homologação, em dois momentos. No primeiro momento, através do art.150, §§ 1º e 4º, cujo texto transcreve. No segundo momento, através do art.173, incisos I e II, também transcritos.

Ressalta que os artigos citados não são complementares, pelo contrário, são excludentes entre si. Assim, argumenta que, tenha o fisco conhecimento ou não, real ou presumido, do termo inicial do fato gerador, a inércia acarreta a perda do direito do Estado em constituir o crédito tributário, sem necessidade de uma exegese mais sofisticada. Deste modo, se a modalidade do lançamento é por homologação e o contribuinte antecipa o pagamento, na sua totalidade ou a menor, o termo inicial da contagem do prazo decadencial se dá na data de ocorrência do fato gerador, conforme o disposto no artigo 150, parágrafo 4º do CTN, pois o fisco tem conhecimento do pagamento. Ora, se o fisco recebeu o dinheiro do contribuinte, obviamente está informado sobre o fato gerador e tem como analisar se o pagamento está ou não adequado, inclusive por dever de ofício. Afirma que a jurisprudência é pacífica em relação ao tema. Transcreve julgados do STJ, em apoio aos seus argumentos.

Argumenta que a jurisprudência firmou-se no sentido de que a decadência, nos termos do art. 150, §4º, do CTN, ocorre quando, em sendo o lançamento por homologação e tenha havido pagamento antecipado, ainda que em valor inferior ao devido, sem dolo, fraude ou simulação, o contribuinte foi notificado do lançamento após o transcurso do prazo de cinco anos, contados da data de ocorrência do fato gerador.

Como a recorrente foi notificada do lançamento após o transcurso do prazo de cinco anos, contados dos fatos geradores ocorridos nos meses de fevereiro de 2007 a setembro de 2007, e pagou antecipadamente o ICMS, ainda que inferior ao devido, sem a prática de dolo, fraude ou simulação, entende ser inequívoca a ocorrência da decadência.

Assim, requer o conhecimento e, ao final, provimento do presente recurso, para reformar a decisão de piso, declarando improcedente o lançamento realizado através do Auto de Infração nº 206936.0005/12-6.

Nestes termos, pede e espera deferimento.

Às folhas 1130/1131, o Sujeito Passivo apresenta petição, informando que aderiu ao Programa CONCILIA BAHIA, em 28/12/2015, reconhecendo a procedência parcial do presente lançamento tributário, no montante de R\$46.556,21, relativo às competências de 31/10/2007 e seguintes, conforme decisão proferida pela 5ª JJF. Informa, outrossim, que prosseguirá a discussão processual, apenas naquilo que se refere aos débitos inerentes ao período compreendido entre 28/02/2007 e 30/09/2007, face à inequívoca decadência.

Às folhas 1133/1170, foi emitido parecer pela PGE/PROFIS, da lavra dos eminentes procuradores Dra. Adriana Lopes Viana e Dr. Elder dos Santos Verçosa, com as considerações que seguem.

Após transcrever o Relatório que deu origem ao Procedimento de Uniformização de Orientação Jurídica, com a explicitação das razões que inspiraram a sua edição, os doutos procuradores concluíram que a situação do presente processo não se enquadra em qualquer das hipóteses lá

listadas, que justificariam a incidência do art. 150, § 4º do CTN.

Argumenta que a hipótese dos autos é a prevista no item “iv” do parecer compilado, que prevê “com relação aos autos de infração lavrados quando verificada a existência de débito declarado e pago, integral ou parcialmente, em data anterior a 12 de junho de 2008 (edição da Súmula n. 8 do STF), deve ser aplicada a regra do art. 107-B, § 5º do COTEB, considerando-a que ainda encontrava-se em vigor à época dos fatos (prazo decadencial contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato gerador)”.

Assim, opina no sentido de que não seja acolhido o pedido de decadência referente ao período de 28/02/2007 a 30/09/2007, vez que observado o prazo previsto no art. 107-B, § 5º do COTEB.

## VOTO

Quanto à alegação de decadência do direito de lançar os valores relativos aos fatos geradores ocorridos antes de outubro de 2007, cabe pontuar que, em 12/06/08, o STF expediu a Súmula Vinculante nº 8 (publicada em 20/06/2008), a qual estabeleceu que “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 da prescrição e decadência do crédito tributário”. Embora o seu enunciado não o diga, as razões de decidir (que não vincula, ressalte-se) deixaram evidente o entendimento da corte maior, no sentido de que as normas tributárias atinentes ao prazo decadencial somente podem ser veiculadas por lei complementar federal.

Tal decisão repercutiu na aplicação da legislação tributária interna ao Estado da Bahia, pois a observância dessa regra conduz a uma invalidação do dispositivo previsto na lei baiana, especificamente o inciso I do art. 107-A do COTEB que regulava o prazo decadencial para feitura do lançamento.

Nesse contexto, o dispositivo legal citado foi revogado, em 28/11/2014 (efeitos a partir de 29/11/14). Sendo assim, embora a lei estadual citada se mantivesse vigente até 28/11/2014, a PGE vem recomendando que não mais venha a ser aplicada, nos julgamentos com data posterior à expedição da Súmula Vinculante nº 08, ou seja, dia 12/06/2008, conforme se pode depreender da leitura de trecho do Incidente de Uniformização de Orientação Jurídica nº PGE 2016.194710-0” (publicado mediante Ofício Gab/PROFIS/PGE nº 42/2016, em 22/11/16), reproduzido a seguir.

“... Por conseguinte, reputamos ser cabível à Administração judicante decidir pela invalidade dos autos de infração que aplicaram o prazo previsto pelo art. 107-B, §5º do COTEB, se lavrados em data posterior à pacificação do entendimento do STF, ou seja, depois da edição da Súmula Vinculante nº 8, em 12 de junho de 2008.”

Os lançamentos dos créditos tributários passaram, a partir de então, a se submeter às regras dispostas no CTN, previstas no art. 150, § 4º ou no art. 173, inciso I.

O STJ tem entendido que se aplica o art. 150, § 4º, na hipótese de ocorrência de prévio pagamento, pois não tendo havido pagamento anterior, não há, por conseguinte, o que homologar. Nessa hipótese, é de se aplicar a regra disposta no art. 173, inciso I do CTN, cujo texto reproduzo a seguir.

“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;  
...”

Esse é o entendimento do STJ, manifestado em incidente de Recursos Repetitivos, em acórdão relatado pelo Ministro Luiz Fux, conforme abaixo.

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA, INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO, DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN (grifo acrescido). APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN.

**IMPOSSIBILIDADE.**

...

3. *O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponível, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação* (grifo acrescido), revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs.. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs.. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 183/199).

...

(REsp 973733 . Ministro LUIZ FUX DJe 18/09/2009 RDTAPET vol. 24 p. 184 Decisão: 12/08/2009)."

Ora, a exigência de prévio pagamento é requisito expressamente previsto no texto legal, conforme abaixo.

"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 (grifo acrescido), 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 (grifo acrescido); 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."

Nesse sentido, a PGE/PROFIS emitiu o Incidente de Uniformização nº PGE 2016. 194710-0, cuja "Nota 1" assim orienta:

"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, inc. 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 (grifos acrescidos)."

Como se depreende a partir da leitura da nota cima, só há três hipóteses capazes de atrair a incidência do art. 173, I do CTN, quais sejam, a falta de pagamento, a omissão da operação, ou a configuração de dolo, fraude ou simulação.

No caso dos autos, embora a conduta tenha sido enquadrada como "Deixou de recolher de ICMS ...", o próprio autuante fez constar, à folha 01 do auto de infração, que "O ICMS efetivamente recolhido foi inferior ao devido, conforme demonstrativos anexos".

Ora, tendo havido pagamento parcial, é forçoso concluir que assiste razão à Recorrente, pois o termo a quo da contagem do prazo decadencial deve ser a ocorrência do fato gerador, o que quer significar que no dia 16/10/2012 (data da ciência do presente lançamento, conforme folha 03) o fisco já não mais possuía o direito de lançar os valores cujos fatos geradores ocorreram até o mês de setembro de 2007.

Assim, dou provimento ao recurso para excluir os valores relativos aos meses de fevereiro, abril, maio, junho, julho, agosto e setembro de 2007, reduzindo o débito para R\$46.556,21, conforme demonstrativo abaixo.

MESES	ICMS
fev/07	0,00
mar/07	0,00
abr/07	0,00
mai/07	0,00
jun/07	0,00

jul/07	0,00
ago/07	0,00
set/07	0,00
out/07	2.454,01
nov/07	0,00
dez/07	0,00
jan/08	0,00
fev/08	0,00
mar/08	1.157,62
abr/08	2.278,87
mai/08	228,98
jun/08	4.669,84
jul/08	1.290,40
ago/08	4.928,97
set/08	11.973,81
out/08	6.241,71
nov/08	1.524,92
dez/08	4.073,67
jan/09	5.369,12
fev/09	0,00
mar/09	71,42
abr/09	0,00
mai/09	0,00
jun/09	113,42
jul/09	0,00
ago/09	73,28
set/09	70,91
out/09	35,26
nov/09	0,00
dez/09	0,00
<b>TOTAL</b>	<b>46.556,21</b>

Do exposto, dou, portanto, PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206936.0005/12-6, lavrado contra **CONSTRUTORA QUEIROZ GALVÃO S/A.**, devendo ser intimado o recorrente a efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$46.556,21**, acrescido de multa de 60%, prevista no art. 42, II, "f", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 05 de julho de 2018.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS