

A. I. N° - 298629.0002/18-0
AUTUADO - TOPFRIOS DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA.
AUTUANTE - IARA ANTONIA DE OLIVEIRA ROSA
ORIGEM - INFAZ ATACADO
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 11/03/2019

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0020-03/19

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** AQUISIÇÃO DE MATERIAL PARA USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. **b)** MERCADORIAS ADQUIRIDAS COM PAGAMENTO DE IMPOSTO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. **c)** LANÇAMENTO DE DOCUMENTO FISCAL EM DUPLICIDADE. **d)** SEM A APRESENTAÇÃO DO COMPETENTE DOCUMENTO COMPROBATÓRIO. **e)** FALTA DE ESTORNO. OPERAÇÕES DE SAÍDAS COM REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. 2. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS, REGULARMENTE ESCRITURADAS. 3. LIVROS E DOCUMENTOS FISCAIS. **a)** DIVERGÊNCIA ENTRE OS VALORES RECOLHIDOS E OS VALORES INFORMADOS NOS DOCUMENTOS E LIVROS FISCAIS. RECOLHIMENTO A MENOS. **b).** FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. **b.1)** MERCADORIA SUJEITA À TRIBUTAÇÃO. **b.2)** MERCADORIA NÃO TRIBUTÁVEL. MULTA 4. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS PROVENIENTES DE OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOS DO ICMS DEVIDO POR ANTECIPAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. Todas as infrações integralmente caracterizadas. Infrações parcialmente subsistentes em razão do acolhimento da decadência suscitada em relação às Infrações 02, 05, 06, e 08. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 29/06/2018, exige crédito tributário no valor de R\$209.391,26, em razão das seguintes irregularidades:

Infração 01 - 01.02.02. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de outubro de 2013 e março de 2014. Exigido o valor de R\$1.124,08, acrescido da multa de 60%;

Infração 02 - 01.02.05. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por antecipação tributária, nos meses de janeiro, fevereiro, março e julho de 2013 e maio, julho, agosto e setembro de 2015. Exigido o valor de R\$3.736,60, acrescido da multa de 60%;

Infração 03 - 01.02.20. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a lançamento de documento fiscal em duplicidade, no mês de setembro de 2013. Exigido o valor de R\$4.627,12, acrescido da multa de 60%;

Infração 04 - 01.02.42. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito, no mês de junho de 2013. Exigido o valor de R\$27.330,08, acrescido da multa de 60%;

Infração 05 - 01.05.03. Falta de estorno de crédito fiscal de ICMS, relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente a parte proporcional da redução, nos meses de janeiro a dezembro de 2013. Exigido o valor de R\$71.094,23, acrescido da multa de 60%;

Infração 06 - 02.01.03. Falta de recolhimento do ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, nos meses de maio e agosto de 2013, janeiro a abril, setembro a dezembro de 2015, janeiro, junho a agosto de 2016. Exigido o valor de R\$8.109,26, acrescido da multa de 60%;

Infração 07 - 03.01.04. Recolhimento a menos de ICMS, em função de divergência entre o valor do imposto recolhido e o informado em documentos e livros fiscais, em declarações econômico-fiscais e/ou arquivos eletrônicos, nos meses de fevereiro e agosto de 2014, abril a junho de 2016. Exigido o valor de R\$9.717,23, acrescido da multa de 60%;

Infração 08 - 07.01.02. Recolhimento a menos de ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da federação, nos meses de maio e julho de 2013, de fevereiro, abril e junho a dezembro de 2014 e janeiro a dezembro de 2015. Exigido o valor de R\$77.691,08, acrescido da multa de 60%;

Infração 09 - 16.01.01. Entrada no estabelecimento de mercadorias, bens ou serviços no estabelecimento sujeitos à tributação sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de junho e agosto de 2014, outubro de 2015 e outubro a dezembro de 2016. Exigida multa de 1%, sobre o valor das mercadorias totalizando o montante de R\$1.716,65;

Infração 10 - 16.01.02. Entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de março a junho e agosto de 2013, e janeiro de 2015. Exigida multa de 1%, sobre o valor das mercadorias totalizando o montante de R\$4.245,03.

O autuado impugna o lançamento, fls. 92 a 102, através de advogado, procuração fl. 103. Depois de observar a tempestividade menciona que, conforme se extrai do Auto de Infração, lhe foram imputadas dez irregularidades.

Frisa que, apesar de não concordar com a forma em que fora efetuado o lançamento, aceitou algumas infrações e outras apenas em parte.

Declara que em relação às infrações que não foram reconhecidas os débitos em sua totalidade, apresenta o presente recurso para contestar a infração pela ilegalidade, qual seja, pela decadência de constituição do crédito tributário.

Informa que pretende discutir apenas as seguintes infrações: Infração 02 - as ocorrências de janeiro, fevereiro e março de 2013; Infração 05 - as ocorrências de janeiro, fevereiro e março de 2013; Infração 06 - a ocorrência de maio de 2013; infração 08 - a ocorrência de maio de 2013; e a Infração 10 - as ocorrências de março, abril e maio de 2013.

Esclarece que as demais, já foram objeto de parcelamento junto à Secretaria da Fazenda e não fazem parte da presente impugnação.

Assevera que todas as infrações alegadas acima, são incobráveis pelo fisco, eis que as mesmas já se encontram alcançadas pela decadência tributária prevista pela legislação vigente.

Lembra que o ICMS é tributo sujeito ao lançamento por homologação, no qual o contribuinte emite a nota fiscal, discrimina o tributo e efetua o recolhimento deste aos cofres públicos Estaduais, através da guia de recolhimentos, ou seja, faz o pagamento com base em apuração

realizada por ele próprio. Por isso, diz-se, *pagamento antecipado*, porque feito antes do lançamento (antes da participação da autoridade administrativa). Remata frisando que a extinção do crédito tributário não se verifica com o pagamento, mas com a soma deste com a homologação do lançamento (art. 150, §4º, do CTN).

Ressalta que, em vista desta antecipação de pagamento, é permitido ao Fisco homologá-lo em um prazo decadencial de 5 anos, contados a partir do fato gerador. Observa que o transcurso *in albis* do quinquênio decadencial, sem que se faça uma conferência expressa, provocará o *procedimento homologatório tácito*, segundo o qual, perde o Fisco o direito de cobrar uma possível diferença, vindo a reboque a perda do direito de lançar. Destarte, extingue-se definitivamente o crédito tributário, conforme o art. 156, inciso VII, do CTN.

Esclarece que, uma vez que o fato gerador ocorreu nos meses janeiro a maio de 2013, o Fisco deveria ter homologado o lançamento no período de janeiro a maio de 2018, porém, o Auto de Infração foi lavrado em 29/06/2018, e portanto, expirado o prazo quinquenal, decaiu o direito do Fisco em efetuar um novo lançamento e, por conseguinte, é devido o cancelamento do referido documento, com base no disposto pelos art. 150, §4º e art. 156, inciso VII, do CTN.

Explica que no lançamento por homologação, segundo prevê o art. 150, do CTN, o contribuinte, ou responsável tributário, realiza todos os procedimentos de lançamento, previstos no art. 142 do CTN, além do pagamento antecipado, sem o prévio exame do Fisco. Acrescenta que no §4º, do art. 150, do CTN, há uma regra de contagem de prazo extintivo para a homologação, cujo teor reproduz.

Registra que o entendimento para a contagem do prazo de decadência já foi manifestado em diversos posicionamentos jurisprudenciais, a s exemplo do *Processo nº 4072417, ano 2015, AIIM nº 4072417-7, Data de Publicação: 28/09/2016*)

Afirma que fica evidenciado que a homologação para débitos sujeitos a esta modalidade, é a regra prevista no art. 150, §4º, do CTN. Por esta razão, não é mais possível sua constituição em crédito exigível.

Lembra que na área do Direito Tributário, decadência tributária é a extinção do direito de o Fisco constituir (lançar) o crédito tributário, ou seja, de formalizar a obrigação tributária, pela sua inércia continuada durante um determinado prazo definido em lei complementar.

Diz ser cediço que o direito não socorre aos que dormem, e nesse sentido, a decadência tributária vem impedir que o Fisco, em razão de sua inércia, exerça, após determinado prazo, o direito de lançar, de ofício, o crédito tributário.

Revela que nos termos do art. 142, do CTN, a constituição do crédito tributário dá-se pelo lançamento, que é um ato de competência privativa da autoridade administrativa, resultante de vários procedimentos administrativos.

Pondera que, no que se refere especificamente às hipóteses de lançamento de ofício, que estão descritas no art. 149, do CTN, a autoridade administrativa está limitada a um prazo de 5 anos, para constituir o crédito tributário, sob pena de ser extinto esse seu direito pela decadência. Prossegue aduzindo a regra de contagem desse prazo decadencial, para a realização de todo e qualquer lançamento de ofício, está expressamente definida no CTN.

Registra que a Súmula 555, do STJ esclarece a decadência nos casos do lançamento por homologação.

Observa que o enunciado da súmula pautou-se na premissa de o débito ter sido declarado ou não pelo contribuinte para fins de aplicação do art. 173, do CTN, nas hipóteses de tributo sujeito ao lançamento por homologação. Ou seja, se o débito não foi declarado pelo contribuinte (e portanto, não foi pago), aplica-se o prazo decadencial do artigo 173 e, por outro lado, se o débito foi declarado, aplica-se a regra do art. 150, ambos do CTN. Percebam

que a redação da súmula não trata da questão do princípio de pagamento (ou pagamento antecipado), justamente o principal ponto analisado nos acórdãos do STJ para fins de aplicação do art. 150 ou do art. 173 do CTN.

Declara que mesmo sob esta ótica mais otimista, em que somente seria considerado para aplicação do disposto no art. 150 do CTN, se houvesse pagamento, mesmo que parcial, não tem sido este o entendimento doutrinário.

Revela que a jurisprudência tem entendido que independentemente de haver ou não pagamento, mas que tenha sido declarado, o fisco poderá homologar do crédito tributário, podendo exigir na forma da legislação, inclusive com a inscrição em dívida ativa.

Ressalta que, grande parte da doutrina e da jurisprudência de nossos tribunais, defende que nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, há uma regra especial disposta no art. 150, §4º, em detrimento da regra geral do art. 173, do CTN, condicionando a aplicação de cada regra à existência ou não de um pagamento antecipado.

Neste sentido, assevera que ficou consolidado o entendimento do fisco que, o crédito tributário derivado de lançamento por homologação, a regra para a decadência é a prevista no art. 150, §4º, do CTN. Prossegue aduzindo que ficou condicionada a aplicação dos dispositivos constantes do art. 173, inciso I, e do art. 150, §4º, do CTN, à existência ou não de pagamento, com a seguinte assertiva: “se houver algum pagamento antecipado a regra de contagem do prazo é a do §4º do art. 150 do CTN,” ou seja, a contar do fato gerador. Se não houver, a regra é a do art. 173, inciso I, do CTN.

Destaca que apesar da expressão “se houver algum pagamento”, aplica-se a regra do art. 150, do CTN, que já foi elevada para apenas e, tão-somente, a necessidade de declaração, independente de pagamento.

Registra que o CTN disciplina em seu art. 156, todas as modalidades de extinção do crédito tributário, entre as quais as relacionadas ao aspecto temporal: decadência e prescrição (inciso V) e homologação tácita do lançamento (inciso VII).

Arremata frisando que, por esta razão, não há como ser exigido pelo fisco os créditos apontados no Auto de Infração ora atacada pela simples razão de estarem decadentes.

Requer, tendo em vista a apresentação da presente Impugnação, que seja reconhecida a suspensão da exigibilidade do crédito tributário discutido no Auto de Infração, em razão da existência do art. 151, inciso III, do CTN que confere tal direito.

Conclui pugnano pelo cancelamento parcial do Auto de Infração, em razão da decadência, conforme art. 150, §4º, e art. 156, inciso V, e inciso VII do CTN.

O Autuante presta informação fiscal fls. 127 a 129. Inicialmente revela que o Impugnante argui a decadência do direito da Fazenda Estadual à constituição do crédito tributário relativos ao ICMS cujos fatos geradores ocorreram até 31/05/2013, baseado no §4º, do art. 150, do CTN, que estabelece a contagem do prazo.

Desta forma, registra que o Autuado defende a falta de sustentáculo para a autuação relativamente às Infrações de números 02, 05, 06, 08 e 10, no montante de R\$36.546,15.

Observa que utilizando a permissão contida no dispositivo da Legislação Federal acima, o §5º, do art. 107-B, da Lei Estadual nº 3.956/81, que instituiu o Código Tributário do Estado da Bahia - COTEB, fixou prazo para a homologação do lançamento, cujo teor reproduz.

Sustenta que desta forma, não pode ser arguida a determinação do art. 150, §4º, do CTN, que se aplica apenas quando a lei do ente tributante não fixar prazo à homologação.

Acrescenta que a homologação tácita, prevista no art. 150, §4º, do CTN, só ocorre quando o imposto devido é lançado pelo sujeito passivo e pago dentro das condições previstas na legislação tributária. Afirma que no caso em discussão, os valores lançados foram apurados

mediante a realização de uma auditoria fiscal que identificou a ocorrência de várias infrações e, conseqüentemente, o recolhimento a menor do ICMS apurado mensalmente.

Esclarece que essa parcela do ICMS que deixou de ser recolhida foi lançada de ofício e, portanto, em relação aos valores cobrados no Auto de Infração não houve o lançamento por homologação. Remata sustentando que, por isso, não se pode aplicar o previsto no supracitado dispositivo legal que fundamentou a contestação do Autuado.

Registra que para os fatos geradores ocorridos durante o exercício de 2013, a Fazenda Pública tinha até o dia 31/12/2018, para constituir o crédito tributário. Assinala que na questão, ora discutida, o crédito fiscal foi constituído em 29/06/2018, com encerramento do procedimento fiscal com a lavratura do Auto de Infração e a respectiva ciência do representante legal do Defendente, não havendo, portanto, a alegada decadência.

Conclui pugnando pela procedência da autuação.

Constam às fls. 132 a 136, extrato do SIGAT discriminando o parcelamento parcial do débito lançado de ofício.

VOTO

De início, ao compulsar os autos, verifico que o presente processo administrativo fiscal está revestido das formalidades legais exigidas pelo RPAF-BA/99, tendo sido o imposto, a multa e suas respectivas bases de cálculo, evidenciados de acordo com demonstrativos detalhados do débito e com indicação clara do sujeito passivo, além do enquadramento dispositivos da legislação infringidos.

No mérito, o Auto de Infração imputa ao Sujeito Passivo o cometimento de dez infrações à legislação baiana do ICMS arroladas pela fiscalização, conforme devidamente circunstanciadas no preâmbulo do relatório.

Em preliminar de mérito, o Impugnante invoca o instituto da decadência, que teria atingido o lançamento tributário para as datas de ocorrências abarcadas pelo período de janeiro a maio de 2013, em relação às Infrações 02, 05, 06, 08 e 10, por conta da previsão estatuída pelo art. 150, §4º do CTN, (Lei nº 5.172/66), haja vista que o Auto de Infração foi lavrado em 29/06/2018.

Convém salientar, que em relação ao tema Decadência, a PGE - Procuradoria Geral do Estado, por meio da Procuradoria Fiscal, através da emissão do Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0, manifestou o entendimento de que *“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 monte do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas”*.

Os recentes julgados, envolvendo questionamento em torno da contagem do prazo decadencial, prolatados pela Segunda Instância desse CONSEF, têm acompanhado o entendimento esposado no referido Incidente de Uniformização.

Assim, nos termos expendidos, entendo que assiste razão ao Impugnante quanto à fruição do prazo decadencial, a partir da data da ocorrência do fato gerador, no que diz respeito às operações cujas ocorrências se deram no período de janeiro a março de 2013, atinentes às Infrações 02, 05, 06 e 08, haja vista que apuram irregularidades em que foram declaradas, e efetuado o pagamento em montante inferior ao efetivamente devido. Portanto, na data da lavratura do Auto de Infração, em 29/06/2018, já haviam sido tragadas pela decadência, e neste caso, o fisco perdeu o direito de promover o lançamento tributário.

No que diz respeito às Infrações 09 e 10, que imputam ao Autuado a ocorrência de entradas no estabelecimento do Autuado sem o registro na escrita fiscal, por não se enquadrarem na premissa supra referida do Incidente de Uniformização da PGE-PROFIZ, no que diz respeito à aplicação do §4º, do art. 150 do CTN. Eis que, por não ter sido declarada a ocorrência do fato

jurídico tributário, ou seja, deu entrada no estabelecimento de mercadorias sem o devido registro na escrita fiscal, deve ser aplicado o inciso I, do art. 173 do CTN, cujo início da contagem do prazo decadencial se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, somente ocorrendo a decadência em 31/12/2018. Portanto, ficam mantidas integralmente as Infrações 09 e 10, uma vez que não foram tragadas pela decadência.

Nos termos expendidos, acato a preliminar de Decadência relativa às ocorrências nos meses de janeiro a maio de 2013 das Infrações 02, 05, 06 e 08, remanescendo portanto procedente a autuação, em relação aos demais períodos apurados nessas infrações, cujo mérito não fora impugnado.

Logo, ante a ausência de impugnação em relação ao mérito das Infrações 01, 03, 04 e 07, ficam mantidas, haja vista a inexistência de lide a ser decidida.

Assim, concluo pela subsistência parcial da autuação, conforme discriminado na planilha abaixo:

DEMONSTRATIVO COMPARATIVO - AUTO DE INFRAÇÃO x JULGAMENTO									
Inf.	Auto de Infração	Exclusões em razão da Decadência						Julgamento	
		jan-13	fev-13	mar-13	abr-13	mai-13	Total		
01	1.124,08						-	1.124,08	Proc.
02	3.736,50	1.200,24	166,67	398,88			1.765,79	1.970,71	P. Part.
03	4.627,12						-	4.627,12	Proc.
04	27.330,08						-	27.330,08	Proc.
05	71.094,23	7.204,61	5.394,29	5.439,25	9.211,26	5.573,20	32.822,61	38.271,62	P. Part.
06	8.109,26	1.273,03					1.273,03	6.836,23	P. Part.
07	9.717,23						-	9.717,23	Proc.
08	77.691,08					96,49	96,49	77.594,59	P. Part.
09	1.716,65						-	1.716,65	Proc.
10	4.245,03						-	4.245,03	Proc.
	209.391,26						35.957,92	173.433,34	

Ante ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 298629.0002/18-0, lavrado contra **TOPFRIOS DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$167.471,66**, acrescido da multa de 60%, previstas no inciso VII, alíneas “a” e “b”, e inciso II, alíneas “b” e “d”, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$5.961,68**, previstas nos inciso IX e XI, do art. 42 do citado diploma legal.

Sala das Sessões do CONSEF, 06 de fevereiro de 2019.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA