

**A. I. Nº** - 232151.0031/18-0  
**AUTUADO** - TRANSPORTADORA BAIANA E REFORMADORA DE CAMINHÕES LTDA.  
**AUTUANTE** - RUBEM FRANCELINO DE SOUZA  
**ORIGEM** - INFRAZ VAREJO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 19/03/2019

### 3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF Nº 0040-03/19

**EMENTA:** ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. a) FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. b) RECOLHIMENTO EFETUADO A MENOS. É devido o pagamento na primeira repartição fazendária do percurso de entrada neste Estado, a título de antecipação parcial do ICMS, em valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, nas entradas de mercadorias adquiridas para comercialização. 2. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO. A lei atribui ao destinatário, a responsabilidade por solidariedade pelo lançamento e recolhimento do ICMS, relativo a mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, em virtude de convênio ou protocolo, oriundas de outra Unidade da Federação, quando o remetente não possua inscrição estadual ativa como substituto tributário. Rejeitada a preliminar de nulidade e decadência. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 17/10/2018, refere-se à exigência de R\$34.018,50 de ICMS, acrescido da multa de 60%, em decorrência das seguintes irregularidades:

Infração 01 – 07.21.03: Falta de recolhimento do ICMS a título de antecipação parcial, na condição de empresa optante pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional, referente às aquisições de mercadorias de fora do Estado, nos meses de agosto e outubro de 2013; junho e setembro de 2014; outubro de 2015; maio e junho de 2017. Valor do débito: R\$919,80. Multa de 60%.

Infração 02 – 07.21.04: Recolhimento efetuado a menos do ICMS relativo à antecipação parcial, na condição de empresa optante pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional, referente às aquisições de mercadorias de fora do Estado, no mês de maio de 2017. Valor do débito: R\$97,84. Multa de 60%.

Infração 03 – 08.17.03: Deixou de proceder a retenção do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, nos meses de fevereiro e setembro de 2014. Valor do débito: R\$3.095,27. Multa de 60%.

Atribuição de responsabilidade solidária ao destinatário de mercadorias provenientes de empresas que deixaram de proceder à retenção do ICMS.

Infração 04 – 08.23.02: Procedeu a retenção a menos do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas

realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, no mês de agosto de 2017. Valor do débito: R\$109,00. Multa de 60%.

Atribuição de responsabilidade solidária ao destinatário de mercadorias provenientes de empresas que procederam à retenção a menos do ICMS.

Infração 05 – 08.31.02: Procedeu a retenção a menos do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, nos meses de março de 2013; setembro de 2015; maio a setembro e dezembro de 2016; fevereiro a agosto e outubro a dezembro de 2017; janeiro a agosto de 2018. Valor do débito: R\$29.796,59. Multa de 60%.

Atribuição de responsabilidade solidária ao destinatário de mercadorias provenientes de empresas que procederam retenção a menos do ICMS.

O autuado, por meio de advogado, apresentou impugnação às fls. 29 a 59, alegando que o preposto fiscal procedeu de forma irregular, ao lavrar o presente auto de infração, realizando a cobrança de ICMS por antecipação parcial, referente a aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da federação, com base de cálculo reduzida, sobre mercadorias da cesta básica; mercadorias que tiveram o ICMS retido, por substituição tributária; e também, sobre mercadorias isentas, para uso/consumo, ativo imobilizado, o que contraria as decisões do CONSEF/BA, mencionadas nas razões de defesa, transcrevendo as ementas.

Reproduz o art. 2º do RPAF/BA, e diz que a intenção do legislador baiano é assegurar aos contribuintes um tratamento justo, digno e igualitário, diante do contencioso fiscal. Cita o art. 112 do Código Tributário Nacional – CTN, e diz que a autoridade administrativa está sujeita à obediência ao princípio da reserva legal.

Também afirma que a função administrativa tributária exige obediência ao princípio da legalidade objetiva, em que o tributo será tornado líquido, certo e exigido dentro da mais estrita legalidade, agindo o Fisco com integral imparcialidade.

Entende que, em razão dos princípios citados na impugnação, devido aos vícios que possui, levará fatalmente à decretação de nulidade do presente Auto de Infração.

Diz que o autuante atribuiu ao defendente, em outubro de 2018, prática de infração à legislação, relativa ao período de 01 de janeiro de 2013 a 31 de agosto de 2018, cuja ciência se deu em 24/10/2018, deixando de observar que decaiu o direito da Fazenda Estadual de constituir o crédito tributário pelo lançamento de ofício, conforme reiteradamente vem decidindo o CONSEF.

Entende que não restam dúvidas de que o ICMS, imposto sujeito ao lançamento por homologação, é submetido ao previsto no § 4º do art. 150 e art. 173 do Código Tributário Nacional – CTN. Diz que essa questão fora resolvida pela Lei nº 13.199/2014, que revogou os arts. 107-A, § 5º e 107-B do COTEB, coadunando com o entendimento jurisprudencial existente acerca de sua competência para tratar do tema em voga.

Entende que o prazo decadencial para o lançamento suplementar de tributo sujeito a homologação, recolhido a menos em face de creditamento indevido, é de cinco anos contados do fato gerador, conforme a regra prevista no art. 150, § 4º do CTN. Diz que outra conclusão não é possível, senão aquela que estabelece que a fluência do prazo decadencial se interrompe somente após a regular intimação do sujeito passivo, que apenas ocorreu em 24/10/2018, razão pela qual, os créditos lançados até 23/10/2013, foram fulminados pela decadência, restando extinto, consoante determina o inciso V, do art. 156, do CTN.

Também alega que o CONFAZ incluiu na lista de mercadorias sujeitas ao ICMS-ST todas as peças, partes e acessórios para veículos automotores, conforme lista de mercadorias ao Anexo II do Convênio ICMS 92/2015.

No que se refere ao Protocolo 97/10, alega que fica atribuída ao remetente, na qualidade de sujeito passivo por substituição, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS, relativo às operações subsequentes com peças, partes, componentes, acessórios e demais produtos listados no Anexo Único, de uso especificamente automotivo. No caso do protocolo em tela, afirma que cabe aos fornecedores localizados em Estados signatários a responsabilidade pelo recolhimento do imposto ou pela retenção.

Ressalta que ao receber as mercadorias citadas de Estados signatários do Protocolo 97/2010, com o imposto recolhido pelo fornecedor, através de GNRE, não haverá imposto a recolher pelo recorrente. O mesmo se aplica, no caso de recebimento de fornecedor inscrito na Bahia, como contribuinte substituto, que tenha feito a retenção do imposto. É o que dispõe o art. 290 do RICMS-BA/2012.

Afirma que, existindo acordo interestadual e estando o remetente na condição de contribuinte substituto inscrito como tal no Estado da Bahia, cabe a ele, nessa condição, a responsabilidade de reter e recolher o imposto devido por substituição tributária. Cita o § 1º do art. 125 e art. 372 do RICMS-BA/2012. Com a revogação do disposto no § 1º do art. 125, através da Alteração nº 139 do RICMS-BA, efeitos a partir de 27/10/2010, já estava em vigor o inciso XV, do art. 6º, da Lei 7.014/96, só permitindo alcançar o contribuinte substituído por solidariedade, atendida a condição de que o substituto tributário, previsto em acordo interestadual, não esteja inscrito (ou inativo) como tal, no Estado da Bahia.

Diz que a questão se resume em saber se o imposto era ou não devido por substituição tributária, tendo em vista o fato de que o Protocolo 41/08 indica a obrigação de fazer a substituição tributária nos casos tão somente em que as mercadorias se destinarem ao uso automotivo. Caso o produto adquirido não tenha tal finalidade, deverá haver, no documento fiscal, a informação do fornecedor de que o mesmo não tem fim automotivo, conforme resposta à consulta formulada pelo autuado, Parecer 1507/2008, da Gerência de Tributação.

Repete a alegação de que foi exigido imposto em relação a mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, com base de cálculo reduzida; mercadorias da cesta básica; mercadorias que tiveram o ICMS retido por substituição tributária; mercadorias isentas, para uso/consumo, ativo imobilizado; mercadorias destinadas a brindes, bonificações, devolvidas etc.

Ressalta que, uma vez provado que as mercadorias possuem base de cálculo reduzida, mercadoria da cesta básica, mercadoria da substituição tributária e isenta, fatalmente a ação fiscal será improcedente, corroborando com o entendimento consolidado deste Órgão Julgador. Neste sentido, cita diversas decisões do CONSEF.

Diz que a exigência fiscal em comento padece de motivação, conforme ensinamentos da doutrina que citou, afirmando que não havia motivo para que se procedesse a lavratura do presente Auto de Infração. Por tudo quanto exposto, pede a sua improcedência.

O autuante presta informação fiscal às fls. 57 a 59 dos autos. Quanto às mercadorias que tiveram o ICMS retido por substituição tributária, com redução da base de cálculo, isentas, uso e consumo, ativo imobilizado, brindes, bonificações, canceladas e devolvidas, diz que não foi apresentada qualquer relação das notas fiscais destes produtos e, inclusive, de acordo com a relação que acompanha a defesa (fl. 45), o defendente afirmou que tal relação seria apresentada posteriormente, quando estivesse disponível, perdendo assim, o prazo para tal apresentação,

embora tivesse o prazo de sessenta dias, desde a ciência da autuação, para fazê-lo, mas não anexou o documento que deveria constar em sua defesa.

Relativamente à decadência argüida pelo defendente, transcreve parte do Acórdão CJF Nº 0376-12/15. Repete a alegação defensiva de que o CONFAZ incluiu na lista de mercadorias sujeitas à substituição tributária, peças, partes e acessórios para veículos automotores. Observa que não foi feita a retenção do ICMS ou recolhimento do imposto por antecipação, e o destinatário se torna responsável solidário pelo recolhimento do ICMS e, como não o fez, motivou a autuação. Pede a procedência do Auto de Infração.

## VOTO

O presente Auto de Infração, refere-se à exigência de ICMS e respectiva penalidade por descumprimento de obrigação principal, conforme descrição dos fatos efetuada de forma compreensível, tendo sido indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada, relativamente às irregularidades apuradas. 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, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV, do art. 18 do RPAF-BA/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.

O defendente alegou que houve perda do direito de constituição dos créditos tributários objeto do Auto de Infração, afirmando que a inteligência do disposto nos arts. 150, § 4º e art. 173, do CTN, permite concluir pela extinção dos créditos tributários, afirmando que foram atingidos pela decadência.

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, do CTN.
3. Débito declarado com efetivação de pagamento parcial: O contribuinte apura o imposto e antecipa o pagamento parcial do montante devido (e declarado), ensejando a aplicação igualmente do § 4º, do art. 150 do CTN.
4. Débito declarado e não pago: Neste caso deve ser aplicada a previsão do art. 173, I do CTN, considerando a interpretação de que, a Administração Tributária homologa é o pagamento e não o lançamento expedido pelo particular. Se não há pagamento, não há o que ser homologado.
5. 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 levantamento fiscal se apura imposto não declarado e não pago, o que implica dizer que não há pagamento a ser homologado, neste caso, se aplica a regra estabelecida no art. 173, inciso I do CTN.

A infração 01 se refere a débito não declarado e não pago, aplicando-se as disposições do art. 173, I do CTN, e o prazo decadencial tem início no primeiro dia do exercício seguinte em que o lançamento de ofício poderia ter sido realizado, ou seja, sem qualquer pagamento não há o que ser homologado. Não ocorreu a decadência.

Como as infrações 03, 04 e 05 tratam de recolhimento de imposto efetuado a menos, neste caso, ensejaria aplicação do § 4º, do art. 150 do CTN. Entretanto, não houve exigência de imposto quanto ao exercício de 2013, nos mencionados itens do presente lançamento, dessa forma, fica prejudicada a aplicação da decadência.

A Infração 01 trata da falta de recolhimento do ICMS a título de antecipação parcial, na condição de empresa optante pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional, referente às aquisições de mercadorias de fora do Estado, nos meses de agosto e outubro de 2013; junho e setembro de 2014; outubro de 2015; maio e junho de 2017.

Infração 02: Recolhimento efetuado a menos do ICMS relativo à antecipação parcial, na condição de empresa optante pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional, referente às aquisições de mercadorias de fora do Estado, no mês de maio de 2017.

Observe que as hipóteses em que deve ser feita a antecipação parcial do imposto são estabelecidas no art. 12-A da Lei 7.014/96, sendo devido o pagamento na primeira repartição fazendária do percurso de entrada neste Estado, a título de antecipação parcial do ICMS, em valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, nas entradas de mercadorias adquiridas para comercialização.

Conforme § 1º, do art. 12-A da Lei 7.014/96, a antecipação parcial não se aplica às mercadorias cujas operações internas sejam acobertadas por isenção, não incidência, antecipação ou substituição tributária que encerre a fase de tributação.

O defendente alegou que o preposto fiscal procedeu de forma irregular, realizando a cobrança de ICMS por antecipação parcial, referente a aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da federação; com base de cálculo reduzida; mercadorias da cesta básica; mercadorias que tiveram o ICMS retido, por substituição tributária; e também, sobre mercadorias isentas, para uso/consumo, ativo imobilizado.

Quanto às mercadorias que tiveram o ICMS retido por substituição tributária, com redução da base de cálculo, isentas, uso e consumo, ativo imobilizado, brindes, bonificações, canceladas e devolvidas, o autuante disse que não foi apresentada qualquer relação das notas fiscais destes produtos e, inclusive, consta na relação que acompanha a defesa (fl. 45), a informação de que tais documentos seriam apresentados posteriormente, quando estivessem disponíveis, perdendo assim, o prazo para tal apresentação.

Neste caso, o impugnante deveria exibir provas de que não cometeu a infração, nos termos do art. 123 do RPAF/99, não cabendo a este órgão julgador buscar provas, cuja obrigação de apresentação é do sujeito passivo, constituindo as alegações defensivas meras negativas do cometimento da infração, conforme art. 143 do mencionado Regulamento. Assim, concluiu pela subsistência dos itens 01 e 02 da autuação fiscal.

Infração 03: Deixou de proceder a retenção do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, nos meses de fevereiro e setembro de 2014. Atribuição de responsabilidade solidária ao destinatário de mercadorias provenientes de empresas que deixaram de proceder a retenção do ICMS.

Infração 04: Procedeu a retenção a menos do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, no mês de agosto de 2017. Atribuição de responsabilidade solidária ao destinatário de mercadorias provenientes de empresas que procederam à retenção a menos do ICMS.

Infração 05: Procedeu a retenção a menos do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, nos meses de março de 2013; setembro de 2015; maio a setembro e dezembro de 2016; fevereiro a agosto e outubro a dezembro de 2017; janeiro a agosto de 2018. Atribuição de responsabilidade solidária ao destinatário de mercadorias provenientes de empresas que procederam retenção a menos do ICMS.

Nas operações interestaduais, com mercadorias sujeitas à substituição tributária, entre Estados signatários de convênio ou protocolo que preveja a retenção do imposto, é atribuída ao remetente a responsabilidade pela retenção e recolhimento do tributo em favor da unidade federada destinatária.

A questão a ser decidida nos autos, é quanto à responsabilidade do autuado pela retenção e recolhimento do ICMS, relativo à substituição tributária. O defendente alegou que existindo acordo interestadual e estando o remetente na condição de contribuinte substituto inscrito como tal no Estado da Bahia, cabe a ele, nessa condição, a responsabilidade de reter e recolher o imposto devido por substituição tributária. Afirmou que só é permitido alcançar o contribuinte

substituído por solidariedade, atendida a condição de que o substituto tributário, previsto em acordo interestadual, não esteja inscrito (ou inativo) como tal, no Estado da Bahia.

Conforme estabelece o art. 6º, inciso XV da Lei 7.014/96, são solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito, 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.

Na descrição das infrações consta a informação de que o imposto foi exigido em razão da atribuição de responsabilidade solidária ao destinatário de mercadorias provenientes de empresas que deixaram de proceder à retenção do ICMS.

Como não foi comprovado nos autos que os remetentes possuíam inscrição ativa neste Estado como substitutos tributários, ficou caracterizada a impossibilidade de exigência do imposto do remetente das mercadorias, por isso, considero que deve ser aplicado o disposto no art. 6º, inciso XV da Lei 7.014/96. Entendo que está comprovado o cometimento da infração apontada, sendo devido o imposto exigido no presente lançamento (Infrações 03, 04 e 05).

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

#### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **232151.0031/18-0**, lavrado contra **TRANSPORTADORA BAIANA E REFORMADORA DE CAMINHÕES LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$34.018,50**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alíneas “d” e “e” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 28 de fevereiro de 2019

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA