

**A. I. N°** - 281105.1257/16-2  
**AUTUADO** - CONCÓRDIA TRANSPORTES RODOVIÁRIOS LTDA.  
**AUTUANTE** - JALON SANTOS OLIVEIRA  
**ORIGEM** - INFAZ ATACADO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 09/07/2019

### **3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACORDÃO JJF N° 0123-03/19**

**EMENTA:** ICMS. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. FALTA DE RECOLHIMENTO. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS PARA USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. É devido o ICMS diferença de alíquotas nas aquisições interestaduais de materiais para uso e consumo do estabelecimento. O autuado não apresenta provas com o condão de elidir a acusação fiscal. Afastadas nulidades suscitadas. Excluídos da exigência fiscal, os fatos geradores no que tange às ocorrências anteriores a setembro de 2011, em razão da extinção dos débitos fiscais pela perda de direito do Estado, de processar o lançamento fiscal de ofício. Aplicação da decadência nos termos do art. 150, § 4º do CTN (Código Tributário Nacional). Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

O presente auto de infração, lavrado em 30/09/2016, traz a exigência de crédito tributário no valor histórico de R\$33.516,49, acrescido da multa de 60%, tendo em vista a constatação de falta de recolhimento 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. Ocorrências nos meses de janeiro a novembro de 2011. (infração 06.02.01)

O autuado impugna o lançamento às fls.33/38. Contesta a autuação dizendo da tempestividade da sua defesa administrativa. Repete a irregularidade que lhe foi imputada.

Argui a decadência afirmando tratar-se de instituto intimamente ligado à segurança jurídica e que produz os efeitos de fulminar o direito em decorrência da inércia do seu titular em não exercê-lo no prazo legal. Reproduz o § 4º do art. 150 do CTN (Código Tributário Nacional).

Afirma que o presente Auto de Infração tem por objeto fatos geradores ocorridos no ano de 2011, contudo, sua lavratura ocorreu apenas em 30 de setembro de 2016, ou seja, quando já ultrapassado o prazo legal de cinco anos para a homologação do lançamento, encontrando-se, portanto, definitivamente extinto eventual crédito tributário anterior à setembro de 2011.

Requer seja declarada a decadência do período citado, não subsistindo o Auto de Infração neste particular, sob pena de ofensa à segurança jurídica e à própria Constituição Federal que a alberga como valor fundamental.

No mérito, diz que, ainda que não venha a ser reconhecida a decadência legal, o referido Auto de Infração também deve ser julgado parcialmente improcedente, pois houve recolhimento do imposto. Chama a atenção para o disposto no Regulamento do ICMS/BA (Decreto 6284/97) vigente quando da ocorrência dos fatos, art. 5º inciso I, sobre o fato gerador e art.72, inciso I, a respeito da base de cálculo.

Comenta que de acordo com as planilhas que anexa, a maior parte da diferença apurada foi localizada com os respectivos recolhimentos no prazo regulamentar, conforme identificado com a data de escrituração no livro de Registro de Entradas. Em outras situações, o imposto foi

cobrado na própria nota fiscal no campo da incidência da substituição tributária, em valor superior ao cobrado no diferencial de alíquota ora exigido.

Cita exemplo do que ocorreu com os documentos fiscais: **NF 4816**, emitida em 10/01/2011 e escriturada em 20/01/2011; **NF 39815**, emitida em 12/01/2011 e escriturada em 17/01/2011; **NF 3620** emitida e escriturada em 23/01/2011; **NF 41147**, emitida em 28/01/2011, escriturada, contudo no mês de fevereiro, 05/02/2011. Acrescenta que em outras situações, notas fiscais foram incluídas pelo Auditor Fiscal em competência anterior à devida, conforme ocorreu com a **NF 4836** que consta na planilha elaborada pelo Auditor Fiscal referente à competência de fevereiro de 2011, contudo sua escrituração ocorreu apenas em 03/03/2011.

Diz ainda, ter sido desconsiderado pelo Auditor Fiscal, os recolhimentos procedidos com Código de Arrecadação 0791, obtidos pelo INC - Informação do Contribuinte, conforme documento que anexa. Afirma que se levado em consideração os erros perpetrados pela Fiscalização, desconsiderando valores pagos destacados em notas fiscais onde ocorreu a substituição tributária, desconsiderando a data de escrituração e, portanto, as competências realmente devidas, bem como, desconsiderando valores constantes do INC - Informação do Contribuinte, o valor lançado deve ser reduzido. Conclui que após análise e esclarecimentos abordados na planilha que anexa, os valores ficariam reduzidos conforme segue:

- (a) Ocorrência de 31/01/2011 com vencimento em 09/02/2011, valor de R\$2.615,89 fica reduzido para R\$246,97;
- (b) Ocorrência de 28/02/2011 com vencimento em 09/03/2011, valor de R\$1.885,75, fica reduzido para R\$133,23;
- (c) Ocorrência de 31/03/2011 com vencimento em 09/04/2011, valor de R\$1.451,87, fora reduzido para R\$439,12;
- (d) Ocorrência de 30/04/2011 com vencimento em 09/05/2011, valor de R\$2.622,51, fora reduzido para R\$778,58;
- (e) Ocorrência de 31/05/2011 com vencimento em 09/06/2011 valor de R\$1.458,51, fora reduzido para R\$319,18;
- (f) Ocorrência de 30/06/2011 com vencimento em 09/07/2011 valor de R\$2.284,17, fora reduzido para R\$304,22;
- (g) Ocorrência de 31/07/2011 com vencimento em 09/08/2011 valor de R\$3.468,24 fora reduzido para R\$347,53;
- (h) Ocorrência de 31/08/2011 com vencimento em 09/09/2011 valor de R\$3.414,90 fora reduzido para R\$616,43;
- (i) Ocorrência de 30/09/2011 com vencimento em 09/10/2011, valor de R\$2.032,21, fora reduzido para R\$434,49;

Com relação às ocorrências de outubro e novembro de 2011, declara reconhecer parcialmente procedente a infração, uma vez que o valor encontrado pelo Auditor Fiscal não corresponde à dívida, tendo em vista que foi desconsiderado o recolhimento do diferencial de alíquota com código 0791, pagos em 09/11/2011 e 09/12/2011, conforme “Relação de DAES, ano 2011.

Frisa que após dedução dos valores desconsiderados pelo Auditor Fiscal, chega-se a conclusão que:

- (j) Com relação à ocorrência de 31/10/2011 com vencimento em 09/11/2011, valor de R\$3.800,16 fora reduzido para R\$702,81;
- (k) Com relação à ocorrência de 30/11/2011 com vencimento em 09/12/2011, valor de R\$3.066,08, fora reduzido para R\$437,36.

Por último, informa que já procedeu ao recolhimento devido, com seus acréscimos, referente às suscitadas competências, conforme apurado no demonstrativo de débito que elaborou.

Requer seja declarada a decadência legal quanto aos créditos anteriores à setembro de 2011, conforme disposto no art. 150, § 4º do CTN. Subsidiariamente, requer seja julgado parcialmente improcedente referido Auto de Infração, tendo em vista os recolhimentos tempestivamente efetuados conforme entende ter demonstrado e que podem ser evidenciados pela análise da planilha que anexa.

O Autuante prestou a informação fiscal fls. 459/462. Repete as irregularidades apontadas no auto de infração. Sintetiza os argumentos da defesa.

No que tange às argumentações preliminares acerca da decadência dos créditos levantados e lançados no Auto de Infração, entende que são desprovidas de amparo legal, haja vista que o prazo decadencial, para a fazenda pública cobrar tributos não recolhidos, é o previsto no art. 173 do CTN, que prevê a contagem, a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao que poderia ter sido feito o lançamento.

Afirma ser cediço que o ICMS, por ser um imposto lançado por homologação, só deve ser submetido à regra do art. 150 do CTN, que considera o prazo de cinco anos a partir da ocorrência do fato impositivo, para efeito de homologação de valores efetivamente declarados e recolhidos, e não os omitidos por erro de cálculo, esquecimento ou qualquer outro motivo.

Aduz que a Fazenda Pública pode e deve, a qualquer tempo, respeitado o prazo decadencial dos impostos com lançamento por homologação, como é o caso do ICMS, nos moldes do art. 173 do CTN, fazer o lançamento de ofício dos créditos, quando há descumprimento de algum dever legal por parte do contribuinte.

Comenta que as ocorrências com fatos geradores no exercício fiscal de 2011, deve ter seu prazo decadencial contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, logo, primeiro de janeiro de 2012, que dá suporte legal aos lançamentos de ofício da fazenda pública até o dia 31 de dezembro de 2016. Como o Auto de Infração ora questionado, foi lavrado em setembro de 2016, deduz-se que está amplamente amparado pela legislação, afastando qualquer arguição de caducidade do direito.

Quanto às questões de mérito levantadas, acerca da cobrança de diferencial de alíquotas, que afirma ter sido realizada em duplicidade, desconsiderando recolhimentos já realizados pelo contribuinte, diz que não correspondem à verdade dos fatos.

Afirma que, as planilhas de cálculo anexadas às fls. 09 a 22 do processo, estão claras e são auto-explicativas, quanto ao montante e à legalidade dos créditos cobrados, podendo se ver na coluna de ICMS Substituição (ST) a falta de lançamento do ICMS complementação de alíquotas que deveria ter sido pago ao estado da Bahia e não foi.

Aduz que a alegação do defendente de que recolheu complementação de alíquotas no período fiscalizado, com o código 0791, no montante de R\$ 21.640,49 é verdadeira. Porém, o recolhimento se deve a outras NFe de entradas, com destaque do ICMS ST, relativas a aquisições em outras unidades da Federação, no mesmo período, que diz anexar a informação fiscal para facilitar o entendimento.

Argumenta que as planilhas apresentadas pelo interessado são confusas, não trazem a chave de identificação, incluem NFe de consumo de combustível e diversas outras espécies de materiais, com a observação de que “não incide ICMS”, e em nenhum momento enfrentam a relação de notas fiscais constante no Demonstrativo que sustenta o Auto de Infração impugnado.

Afirma que a defesa carece de amparo jurídico e se mostra desprovida de qualquer embasamento legal, ou qualquer meio de prova, que justifique uma revisão das infrações lançadas no presente PAF, muito menos qualquer outro argumento que justifique a infundada arguição de decadência ou o pedido subsidiário de improcedência parcial do Auto de Infração. Opina pelo indeferimento da peça defensiva e pelo julgamento da procedência total do Auto de Infração.

O Autuado tomou ciência da informação fiscal fls. 469/472 e manteve-se silente.

Considerando planilha apensada pelo Autuante, quando da informação fiscal fls.463/467, das quais o Autuado não teve ciência, em pauta suplementar, após análise e discussão sobre a matéria, os membros da 3ª JF, decidiram converter em diligência o presente processo fl.478, à INFAZ Atacado, a fim de que o auditor fiscal Autuante, procedesse a esclarecimentos, entregando cópia ao Autuado, caso fossem ajustes ao lançamento.

Em resposta a diligência fiscal fls. 482/483, o Autuante prestou as seguintes informações.

Disse que na realidade, não houve qualquer alteração no valor originalmente lançado. Explica que a planilha anexada, que suscitou a dúvida dos Julgadores, possui mero papel exemplificativo, para demonstrar que os valores lançados na planilha, apresentada pelo defendente na sua impugnação, se referem ao ICMS substituição tributária. Todas as notas fiscais ali relacionadas ficaram fora do auto de infração questionado.

Observa que a totalização da planilha referida possui uma coluna anterior, intitulada “ICMS Substituição” e não, “DIFAL”, como a que embasou a autuação. Diz que o documento que elaborou e foi questionado na diligência fiscal, trata-se de simples informação adicional e não um recálculo ou alteração do quanto autuado. Opina pela procedência integral do auto de infração.

Ao tomar ciência da diligência, o Autuado volta a se manifestar fls. 487/488. Diz impugnar a diligência realizada pelo fisco estadual, visto que apresentou os documentos necessários para a comprovação de que não teria deixado de recolher o ICMS DIFAL, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento.

Reitera seja declarada a decadência para os créditos anteriores a setembro de 2011 conforme art. 150, § 4º do CTN.

O Autuante volta a se manifestar fls.492/493. Entende que o Autuado teria acatado a procedência do auto de infração, concordando com a autuação realizada. Afirma que o impugnante volta a arguir decadência, com interesse visivelmente procrastinatório, até porque, não teria apresentado qualquer prova ou fato novo, oponível ao feito, passível de ser considerado a seu favor. Requer o julgamento pela procedência da autuação.

Consta às fls. 496/497, extrato do SIGAT/SICRED, com pagamento dos valores reconhecidos pelo autuado.

## **VOTO**

Preliminarmente, após analisar as peças componentes do presente PAF, no que tange aos aspectos formais, verifico estarem presentes os pressupostos de validade processual, não faltando requisitos essenciais na lavratura do auto de infração, encontrando-se definidos, o autuado, o montante e o fato gerador do débito tributário reclamado, não estando, o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, incursos em quaisquer das hipóteses do artigo 18 RPAF/BA.

O autuado suscitou a decadência do direito de a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário, quanto ao período de janeiro a agosto de 2011, afirmando que foi intimado do lançamento em 30/09/2016, já decorridos mais de cinco anos dos fatos geradores.

A respeito da arguição de decadência dos fatos geradores verificados no período entre 01/01/2012 a 31/08/2012, observo que se encontra hoje, pacificada através do Incidente de Uniformização nº 2016.194710, da Procuradoria Estadual (PGE/PROFIS). 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 a declaração do imposto devido ou 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 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 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. 150, § 4º do CTN, considerando a interpretação de que, a Administração Tributária homologa a declaração ou o pagamento expedido pelo particular.
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.

Quando se apura, no levantamento fiscal, imposto não declarado e não pago, implica dizer que não há pagamento ou lançamento a ser homologado, neste caso, se aplica a regra estabelecida no art. 173, inciso I do CTN.

O defendente apresentou o entendimento de que deve ser reconhecido o transcurso do prazo decadencial, e a consequente extinção dos créditos tributários lançados no presente auto de infração, relativamente aos fatos ocorridos antes de setembro de 2011, considerando a data de lavratura do Auto de Infração em 30/09/2016.

No presente caso, a infração trata de falta de recolhimento do imposto relativo a diferença de alíquotas, ICMS/DIFAL, decorrente de aquisições interestaduais de materiais para uso e consumo do estabelecimento.

Conforme descrito, embora o autuado faça alusão à falta de recolhimento do ICMS DIFAL, compulsando os autos, verifico que, conforme consta do banco de dados desta SEFAZ, extrato do INC – Informações do Contribuinte fls. 44/46, existem recolhimentos desta natureza, realizado pelo contribuinte em 2011, período envolvido na ação fiscal. Ou seja, é fato, que o sujeito passivo apurou e recolheu imposto aqui discutido, ainda que se refira a operações não arroladas no levantamento fiscal que serve de base a presente autuação.

Nestas circunstâncias, como se trata de imposto lançado e recolhido de forma parcial pelo contribuinte, visto que em ação fiscal se apurou outras operações com omissão do pagamento do referido imposto, houve débito declarado com efetivação de pagamento parcial, o que enseja aplicação do § 4º, do art. 150 do CTN. Dessa forma, operou-se a decadência em relação aos débitos relativos aos meses de janeiro a 31 de agosto de 2011.

Assim, considerando que o ato de lançamento formalizado através do presente auto de infração, se tornou perfeito e acabado com a lavratura do auto de infração em 30/09/2016, os fatos geradores anteriores a essa data, ocorridos entre 01/01/2011 e 31/08/2011, foram fulminados pela decadência, de forma que os créditos tributários reclamados naquelas datas ficam extintos, incidindo a regra do art. 156, inc. V do CTN, que apresenta o seguinte teor:

*Art. 156 – Extinguem o crédito tributário:*

*(...)*

*V – a prescrição e a decadência.*

Assim, todas as ocorrências dos meses de janeiro a agosto de 2011, devem ser excluídas do débito originalmente lançado.

No mérito, a infração trata de falta de recolhimento de ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas a uso e consumo do estabelecimento.

Conforme consta do levantamento fiscal fls.09/22, o autuado adquiriu em outros Estados, materiais como: molas, fitas adesivas, lentes, bonés, blusões, válvulas, buchas, pinos, suportes, fita veda rosca etc.

Considerando que em sede de informação fiscal, o Autuante apensou uma nova planilha fls. 463/467 e não havia a ciência do contribuinte, esta 3ª JJF decidiu, em pauta suplementar, converter o processo em diligência, a fim de que o Fiscal prestasse esclarecimentos sobre a planilha apensada, entregando cópia ao Autuado, caso fossem ajustes ao lançamento.

Cumprida a diligência solicitada, o Autuante esclareceu, que na realidade, não houve qualquer alteração no valor originalmente lançado. Explicou que a planilha anexada, que suscitou a dúvida nos Julgadores, possui mero papel exemplificativo, para demonstrar, que os valores lançados na planilha apresentada pelo defendente na sua impugnação, se referem ao ICMS substituição tributária. Todas as notas fiscais ali relacionadas ficaram fora do auto de infração ora analisado.

Mostrou que a totalização da planilha referida, possui uma coluna anterior, intitulada “ICMS Substituição” e não “DIFAL”, como a que embasou a autuação. Diz que o documento que elaborou e foi questionado na diligência fiscal, trata-se de simples informação adicional e não um recálculo ou alteração do quanto autuado.

O defendente afirmou ter havido equívocos no levantamento fiscal, alegando que não foram levados em consideração, valores que já teriam sido recolhidos, com código de receita 0791 – ICMS substituição tributária. Disse que, de acordo com a planilha que elaborou, a maior parte da diferença apurada pela fiscalização, foi localizada com os respectivos recolhimentos no prazo regulamentar. Acrescentou que, em outras situações, o imposto foi cobrado na própria nota fiscal no campo da incidência da substituição tributária, em valor superior ao cobrado no diferencial de alíquota ora exigido. Concluiu que após a análise que realizou, os valores ficaram reduzidos, reconhecendo como devidos e efetivando o respectivo recolhimento.

No que diz respeito aos valores reconhecidos e devidamente recolhidos, declaro subsistentes considerando que sobre estas parcelas não mais existe lide.

Sobre estas alegações, verifico que o defendente confunde o ICMS substituição tributária, a respeito do qual elabora sua impugnação, com a natureza do imposto, que de fato, está sendo exigido, no presente lançamento de ofício.

A exação fiscal ora em análise, trata da falta de recolhimento do ICMS que incide sobre operações interestaduais, nas aquisições de material para uso e consumo do estabelecimento, previsto no art. 4º, XV da Lei nº 7014/96, *in verbis*:

*Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:*

*XV - da entrada ou da utilização, conforme o caso, efetuada por contribuinte do imposto, de mercadoria, bem ou serviço, em decorrência de operação interestadual ou de serviço cuja prestação tenha sido iniciada em outra unidade da Federação, quando a mercadoria ou bem forem destinados ao seu uso, consumo ou ativo permanente ou quando o serviço não estiver vinculado a operação ou prestação subsequentes alcançadas pela incidência do imposto.*

Da leitura do dispositivo legal acima transcrito, e da análise do levantamento fiscal que sustenta a autuação, não restam dúvidas, de que o defendente realizou operações sujeitas a incidência do imposto aqui discutido.

Importante registrar, que na diligência deferida por esta Junta de Julgamento Fiscal, da qual o Autuado tomou conhecimento, se demonstrou claramente, que a planilha que elaborou em sua defesa não lhe socorre, considerando que relaciona fatos atinentes a mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, que nada tem a ver com estes autos.

Sendo assim, considerando que o defendente não trouxe à luz deste PAF, elementos com o condão de elidir, modificar ou extinguir integralmente a irregularidade que lhe foi imputada, a infração é parcialmente subsistente, visto que as ocorrências atinentes aos meses de janeiro a agosto de 2011 foram fulminadas pela decadência.

Ante ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, que remanesce no valor de R\$14.314,65, devendo ser homologados os valores recolhidos.

### 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 **281105.1257/16-2**, lavrado contra **CONCÓRDIA TRANSPORTES RODOVIÁRIOS LTDA**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$14.314,65**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 11 de junho de 2019.

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – RELATORA

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVEA - JULGADOR