

A. I. N° - 115969.0023/17-2
AUTUADO - CASA DE COURO SANTA RITA LTDA.
AUTUANTES - LUIZ HENRIQUE DA SILVA TEIXEIRA e MARIA MADALENA BARETO DA SILVA
ORIGEM - INFAS VAREJO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 17/08/2020

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0110-04/20-VD

EMENTA: ICMS. MULTA PERCENTUAL. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. FALTA DE PAGAMENTO À ÉPOCA DAS AQUISIÇÕES. O autuado não traz aos autos prova capaz de elidir a acusação fiscal. Fatos demonstrados nos autos. Rejeitada a prejudicial de decadência do crédito tributário. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 11/12/2017 exige multa percentual de 60% sobre a parcela do imposto que deixou de ser pago por antecipação parcial, no valor de R\$30.529,13, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registras na escrita fiscal com saída posterior tributada normalmente.

O autuado através de advogado legalmente habilitado apresentou impugnação, fls. 50 a 59 inicialmente falando sobre a tempestividade de sua apresentação.

Em seguida esclarece tratar-se de pessoa jurídica de direito privado que tem como principal atividade o comércio varejista de tecidos e revestimentos, sujeitando-se, assim, à incidência do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação - ICMS.

Assevera que a empresa após ter sido submetida a procedimento fiscalizatório, com objetivo de averiguar o cumprimento das obrigações relacionadas ao ICMS, no exercício de 2012, a Impugnante foi cientificada da lavratura do Auto de Infração em epígrafe, pelo suposto descumprimento da legislação tributária, cujo teor transcreve.

Diz que após uma análise preliminar da autuação já é possível verificar que o crédito tributário exigido da Impugnante em 27/12/2017, vinculado a fatos geradores ocorridos entre janeiro e dezembro de 2012, está decaído, por força do quanto disposto no art. 150, §4º do Código Tributário Nacional (CTN).

Assevera que o ICMS é uma espécie de tributo que se sujeita ao lançamento por homologação, em relação ao qual a legislação tributária atribui ao sujeito passivo o dever de apurar e antecipar o pagamento do tributo, sem prévio exame da autoridade administrativa, operando-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa, nos termos do art. 150 do Código Tributário Nacional.

Após transcrever o citado dispositivo legal diz que o seu §4º estabelece qual prazo deve ser respeitado pela autoridade fazendária para a homologação do procedimento de constituição do crédito tributário empreendido pelo contribuinte e o respectivo pagamento.

Dessa forma, no que diz respeito ao ICMS, tributo sujeito ao lançamento por homologação, dispõe o Fisco do prazo de 05 (cinco) anos, contados a partir da ocorrência dos respectivos fatos geradores, para analisar os procedimentos adotados pelos contribuintes, promovendo lançamentos suplementares, se for o caso, a teor do artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional. Caso tal prazo quinquenal transcorra sem qualquer manifestação da autoridade fazendária, perecerá seu direito de efetuar o lançamento, restando tacitamente homologadas as apurações efetuadas pelo contribuinte, bem como os recolhimentos e créditos por ele declarados.

Nesse sentido transcreve entendimentos de Leandro Paulsen e decisões do Superior Tribunal de Justiça.

Entende que aplicando-se tais considerações à situação em exame, conclui-se que, tendo o contribuinte efetuado recolhimentos relativos a fatos geradores ocorridos entre janeiro e dezembro de 2012, não poderia o Fisco estadual exigir supostas diferenças de imposto e impor multa punitiva vinculada a estes fatos, em 27/12/2017, quando já expirado o prazo de que dispunha para se pronunciar acerca do procedimento adotado pelo contribuinte, conforme regra do já mencionado art. 150, §4º CTN.

Ressalta que o prazo decadencial, no caso em questão, não se rege pelo inciso I do artigo 173 do CTN, tendo em vista que não ocorreu dolo, fraude ou simulação, tendo a Impugnante recolhido todo o imposto que entendia ser devido no período autuado. Igualmente inaplicável ao caso concreto a regra do artigo 107-B, §5º, do Código Tributário da Bahia, que vigorou na época dos fatos geradores até ser revogado pela Lei nº 13.199, de 28/11/14.

Após transcrever o teor do mencionado artigo do Código Tributário da Bahia interpreta que tal dispositivo o *codex* Estadual tentava dar regulamentação diversa no tocante ao termo *a quo* da decadência nos casos de lançamento por homologação. Ocorre que tal tentativa não é passível de aceitação, por faltar-lhe fundamento legal permissivo, pelos motivos que passa a expor:

O artigo 146, III, b, da Constituição Federal estabelece que é matéria reservada à lei complementar o estabelecimento de normas gerais, notadamente as que legislam sobre “*obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários*”.

Deste modo, em que pese previsão no Código Tributário do Estado da Bahia, a contagem da decadência deverá ocorrer nos termos do Código Tributário Nacional, em razão da previsão constitucional acerca da necessidade de lei complementar para regular o tema. Com isso, o artigo da lei estadual não poderá ser aplicado face à sua flagrante inconstitucionalidade.

Para corroborar a sua tese transcreve conclusões de Leandro Paulsen e entendimento do Supremo Tribunal Federal através da Súmula Vinculante nº 08, determinando a aplicação do prazo decadencial instituído pelo Código Tributário Nacional, para as contribuições devidas à Seguridade Social ressaltando que o fundamento da decisão foi que lei ordinária não pode dispor sobre prazos de decadência e prescrição de tributo, questões reservadas à lei complementar, devendo o Código Tributário Nacional prevalecer em desfavor de qualquer outra orientação normativa.

Acrescenta que este também é o entendimento da Procuradoria da Fazenda do Estado da Bahia, que se manifestou através do Despacho PGE 2011406981-0 (**Doc. 02**) pela contagem do prazo decadencial à luz do §4º do art. 150, do Código Tributário Nacional, recomendando, inclusive, a elaboração de projeto de lei para alterar a regra contida no COTEB. Por esta razão é que foi editada a Lei nº 13.199, de 28/11/14, que expressamente revogou o § 5º do artigo 107-B do Código Tributário da Bahia, caindo por terra, em caráter definitivo, o entendimento do Estado da Bahia no sentido de adotar o 1º dia do exercício financeiro subsequente ao da ocorrência do fato gerador para início do cômputo do prazo decadencial nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

Ainda após a revogação do artigo 107-B, §5º, do COTEB, permaneceram discussões acerca da aplicabilidade da regra do §4º do art. 150, do Código Tributário Nacional no caso concreto. Questionava-se a partir de quando e em quais casos este entendimento deveria ser adotado pela SEFAZ e pela PGE: se somente nos processos iniciados após a revogação do artigo 107-B, §5º, do COTEB ou também naqueles iniciados antes desta revogação.

Para dirimir este conflito, sobreveio o Procedimento de Uniformização de Jurisprudência PROCESSO nº PGE 2016194710-0 (**Doc. 03**) que consignou orientação a ser seguida por todos os representantes do Estado da Bahia.

Enfatiza que a própria Procuradoria do Estado da Bahia orienta seus representantes a se absterem de recorrer dos processos relativos a Autos de Infração lavrados: (i) quando verificada a existência de operação declarada com pagamento integral ou parcial; (ii) sem a ocorrência de dolo, fraude ou simulação e (iii) relativos a fatos geradores posteriores a 12/06/2008.

Assim, considerando que os fatos objetos da presente autuação indicam operação declarada com pagamento integral (na visão da Impugnante) ou parcial (na equivocada visão do Fisco estadual), com evidente ausência de dolo, fraude ou simulação, relativos a fatos geradores ocorridos entre janeiro de dezembro de 2012, não resta dúvida quanto à aplicabilidade do §4º do artigo 150, CTN ao caso concreto, de acordo com o entendimento do órgão de representação jurídica do Estado da Bahia.

Ressalta que o citado Procedimento de Uniformização de Jurisprudência já vem sendo aplicado pelas Câmaras de Julgamento do E. Conselho de Fazenda do Estado da Bahia, e transcreve trechos de decisão referente ao Acórdão JJF nº 0223-01/17.

Protesta pelo reconhecimento da decadência dos créditos tributários de multa vinculada os fatos geradores ocorridos entre janeiro e novembro de 2012, face aos fatos e fundamentos jurídicos acima demonstrados.

Por fim requer que todas as publicações e intimações relativas ao presente feito sejam realizadas em nome dos patronos da causa, cujo endereço indicou.

O autuante ao prestar a informação fiscal, fl.97 a 99 ratifica o procedimento fiscal, explicando que a autuação refere- se à multa percentual sobre a parcela do imposto (ICMS) que deixou de ser paga por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, conforme demonstrativo anexo ao Auto de Infração, (fls, 04 a 47 deste PAF).

No exercício de 2012, o contribuinte estava obrigado a escriturar os livros fiscais e não existia a obrigatoriedade de envio de Escrituração Fiscal Digital (EFD), e o Estado não tinha conhecimento prévio das operações que teriam sido realizadas pelo contribuinte.

Não houve existência de operação declarada com pagamento integral ou parcial, simplesmente as importâncias eram recolhidas com valores a bel prazer do contribuinte.

O contribuinte declarou informações nos Demonstrativos de Apuração Mensal do ICMS (DMAS), completamente divergentes das reais operações realizadas em suas atividades comerciais.

Nas DMAS mensais, enviadas à Secretaria da Fazenda, o contribuinte não informava o valor do ICMS por Antecipação (Entradas) a ser recolhido mensalmente, conforme cópias das DMAS que informa estar anexado a esta informação fiscal.

Assevera que a Secretaria da Fazenda só poderia verificar, comprovar e conferir os lançamentos efetuados nos livros fiscais após realização de ação fiscalizatória.

Informa também estar anexando relação de DAES referente efetuados pelo contribuinte referente aos exercícios de 2012. E informa que nesta mesma ação fiscal derivada da O.S. 505853/17 e referente ao mesmo exercício de 2012, foi constatado que:

- a) o contribuinte deu entrada no estabelecimento de mercadoria (s) tributável (s) sem o devido registro na escrita fiscal (Notificação Fiscal nº 1159690016/17-6);
- b) utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a imposto não destacado em documento (s) fiscal (is) (Notificação Fiscal nº 1159690018/17-9);
- c) utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento (Notificação Fiscal nº 1159690019/17-5);
- d) multa aplicada sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, relativa a mercadorias sujeitas ao regime de

Substituição Tributária, e devidamente registrada na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente (Notificação Fiscal nº 1159690020/17-3);

- e) falta de antecipação do ICMS referente à responsabilidade supletiva do contribuinte substituído, na condição de destinatários de mercadorias enquadradas na substituição tributária, quando o contribuinte substituto tiver feita a retenção, sem a inclusão na base de cálculo dos valores referentes a frete ou seguro, por não serem esses valores conhecidos pelo sujeito passivo por substituição no momento da emissão do documento fiscal (Notificação Fiscal nº
- f) utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a serviço de transporte interestadual ou intermunicipal não vinculado à operação com mercadoria (s) com saída (s) subsequente (s) tributadas (Notificação Piscai nº 1159690025/17-5);
- g) deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento (Notificação 1159690026/17-1);
- h) utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito (Notificação Fiscal nº 1159690031/17-5);

Informa que as Notificações Fiscais citadas nos itens A a H foram reconhecidas pela autuada e devidamente quitadas nos prazos concedidos pela legislação fiscal.

Prossegue dizendo que nesta mesma ação fiscal, derivada da O.S. nº 505853/17 e referente ao mesmo exercício de 2012, ainda foi constatado que:

- i) utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à mercadoria (s) adquirida (s) com pagamento de imposto por substituição tributária (Auto de Infração nº 1159690022/17-6);
- j) omitiu saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo por espécie de mercadorias em exercício fechado (Auto de Infração nº: 159690030/17-9).

Portanto, está caracterizado que o contribuinte agiu com dolo, fraude ou simulação, pois não informou nas DMAS o valor que deveria ser recolhido a título de ICMS Antecipação Parcial a ser pago mensalmente tento recolhido valores aleatórios e que lhe era conveniente.

No caso presente, o contribuinte não declarou a ocorrência do fato jurídico tributário com valores reais, não apurou o montante do imposto devido com valores corretos e consequentemente não efetuou o pagamento do ICMS Antecipação Parcial no valor devido.

Conclui que não se aplica o disposto no §4º do art. 150 do CTN, pois no seu entendimento o contribuinte agiu com dolo, fraude e simulação, cabendo assim o disposto no inciso I do Art. 173 do CTN, assim com está comprovado, que o contribuinte cometeu crime contra a Ordem Tributária, previsto nas Leis nº 8.137/1990 e 9.964/2000 e alterações posteriores.

Assevera que na defesa a autuada não apresenta nenhum documento que comprove o recolhimento do ICMS Antecipação Parcial apurado na fiscalização e opina pela total procedência do Auto de Infração.

VOTO

O autuado suscitou a decadência relativo aos lançamentos, dos fatos geradores ocorridos entre janeiro a novembro de 2012 do presente auto de infração, com base no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional,

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*".

Durante muito tempo subsistiu discussão acerca de qual seria o entendimento frente a questões de tal natureza, para reconhecimento ou não da existência da decadência: se deveria ser aplicado o disposto no artigo 173, inciso I, ou o artigo 150 § 4º do CTN.

Tendo em vista as recorrentes decisões do STJ e a interpretação construída na elaboração da Súmula Vinculante nº 8 do STF a PGE/PROFIS, promoveu uniformização de sua orientação jurídica acerca de alguns temas, dentre estes a questão da decadência, com emissão de parecer em *Incidente de Uniformização nº 2016.194710-0*, nos seguintes termos:

1 - 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.

2 - 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, 9º 5º, do COTEB, então válida, vigente e eficaz.

3 - 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. 150, 4º, 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.*

As hipóteses de dolo, fraude ou simulação são ressalvadas da regra constante do art. 150, 4º, do CTN, sujeitando-se, por conseguinte, ao disposto no art. 173, inc. I, do mesmo Código. Nessa esteira, ainda quando tenha o contribuinte efetuado o pagamento parcial do imposto correspondente às operações declaradas, há casos específicos em que o prazo decadencial deverá ser contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorrido o fato gerador.

Assim o será, por exemplo, quando o valor recolhido for tão insignificante em relação às operações declaradas, que se poderá ter por caracterizada a hipótese de fraude ou simulação. De igual forma, quando se verifique o pagamento a menor por força da utilização de créditos fiscais manifestamente ilegítimos, a situação poderá se subsumir à hipótese de dolo, fraude ou simulação. Revela-se, portanto, a importância da análise do caso concreto, para fins de adequada definição do critério de contagem do prazo decadencial. Ademais, para identificação do marco temporal concernente à data em que "o lançamento poderia ter sido efetuado" (art. 173, I, CTN) -, é mister seja previamente constituído, na esfera administrativa, o fato jurídico concernente à existência de dolo, fraude ou simulação.

Diante das considerações acima pode-se concluir que:

- a) Em relação aos Autos de Infração lavrados quando verificada a existência de débito declarado e pago, integral ou parcialmente, em data posterior à 12 de junho de 2008, a regra do art. 150, § 4º, do CTN;

- b) Quanto 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, deve ser aplicada a regra do art. 107-B, §, 5º do COTEB;
- c) A regra esculpida no art. 173 I (primeiro dia do exercício subsequente àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado), deve ser aplicada nos casos em que é verificada a existência de débito declarado e não pago ou simplesmente ausência de declaração e pagamento ou ainda a existência de dolo, fraude ou simulação quanto a débito declarado e pago, integral ou parcialmente, visto que neste caso se dissimulou do fisco a obrigação de pagar corretamente o tributo.

No caso sob análise, observo que apesar do autuado ter efetuado o lançamento das notas fiscais que deram causa a referida infração deixou de recolher o imposto conforme estabelecido no art. 12-A da lei 7014/96. Neste caso, deve ser aplicada a regra estabelecida no art. 173, inciso I do CTN, conforme orientação contida no Parecer do *Incidente de Uniformização nº 2016.194710-0* da PGE PROFIS.

Assim, os fatos geradores do imposto relativos ao exercício de 2012 têm o prazo para constituição do crédito tributário até 31/12/2017. Como o contribuinte foi cientificado da lavratura do Auto de Infração em 27/12/2017, não ocorreu a decadência suscitada.

No mérito, verifico que está sendo aplicada uma multa de 60% sobre o valor que o contribuinte deveria ter recolhido a título de antecipação parcial.

Como dito anteriormente o contribuinte tem o dever jurídico de efetuar a antecipação parcial nas aquisições interestaduais de mercadorias para comercialização, no valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, conforme determinado no art. 12-A da lei 7014/96, a seguir reproduzido:

"Art. 12-A. Nas aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, será exigida antecipação parcial do imposto, a ser efetuada pelo próprio adquirente, independentemente do regime de apuração adotado, mediante a aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo prevista no inciso III do art. 23, deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição."

O sujeito passivo não trouxe aos autos provas do seu recolhimento. Assim, acolho os demonstrativos elaborados pela autuante, fls. 04 a 47, e concluo pela subsistência da infração.

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

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 115969.0023/17-2, lavrado contra **CASA DE COURO SANTA RITA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento da multa percentual no valor de **R\$30.529,13**, prevista no art. 42, inciso II, alínea "d", da Lei 7.014/96, com os acréscimos moratórios estabelecidos pela Lei nº 9.837/05.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 10 de junho de 2020.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ – RELATORA

JOÃO VICENTE COSTA NETO - JULGADOR