

**A. I. Nº** - 232127.0002/18-1  
**AUTUADO** - S R L COSMO UTILIDADES E SERVIÇOS  
**AUTUANTE** - APARECIDA DE FÁTIMA VALE  
**ORIGEM** - DAT NORTE / INFRAZ FEIRA DE SANTANA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 14/01/2021

## **2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0154-02/20-vd**

**EMENTA:** ICMS. RECOLHIMENTO A MENOS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. É devida a antecipação parcial do ICMS, em valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, nas entradas de mercadorias, não enquadradas no regime de substituição tributária, quando adquiridas fora do Estado para comercialização. Ajustes realizados ao curso da instrução, em atenção aos argumentos defensivos, reduzem o valor da exação. Infração parcialmente subsistente. Acolhida a prejudicial de decadência parcial. Prejudicado o pedido de diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

## **RELATÓRIO**

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 27 de dezembro de 2018 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$100.171,15, além de multa de 60% pela constatação da seguinte infração:

Infração 01. **07.21.04.** Efetuou o recolhimento a menor do ICMS antecipação parcial na condição de empresa optante do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidas pelas Microempresas e Empresa de Pequeno Porte (Simples Nacional) referente a aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado, nos meses de julho, setembro e outubro de 2013, outubro de 2014, janeiro a setembro, novembro e dezembro de 2015.

Tempestivamente, a autuada por sua representante legal, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 84 a 89, onde alega que uma simples análise na documentação é suficiente para concluir que houve, em parte, equívoco na determinação das operações e períodos de apuração, inclusive com a cobrança de períodos considerados prescritos ou decadentes.

Especialmente com referência ao exercício de 2013, diz haver entendimento pacífico nas Juntas de Julgamentos Fiscais tratar-se de períodos alcançados pela decadência, como se vê em várias decisões, trazendo como exemplo, o Acórdão CJF 0403-12/17, da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, considerando nulo os lançamentos anteriores a cinco anos da efetiva ciência ao contribuinte, que neste caso ocorreu em 09/01/2019.

Relata que sobre essa mesma questão a Procuradoria Estadual (PGE/PROFIS), através do Incidente de Uniformização PGE 2016.194710-0 firmou entendimento de que se conta o prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no artigo 150, § 4º do CTN, quando o contribuinte apura o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento do imposto em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas.

No caso concreto, fala-se em encontrar frente a lançamento de ofício corretivo dos atos de apuração e pagamento realizados pelo contribuinte em relação ao ICMS Antecipação Parcial em que houve pagamento a menor, como consta do próprio texto do Auto de Infração, situação que se enquadra perfeitamente na regra contida no § 4º, do artigo 150 do CTN, ou seja, se trata de hipótese de lançamento que somente ocorre nos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de “antecipar” o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, sujeitando-se a

posterior homologação, expressa ou tácita, por aquela autoridade. Nessa situação a contagem do prazo decadencial tem início a partir da data de ocorrência dos correspondentes fatos geradores.

Superada esta questão primordial no presente caso, também seriam indevidas as cobranças dos referidos valores, pelos seguintes motivos que passa a tratar de forma específica:

07/2013: Do demonstrativo apresentado pela fiscalização aduz devem ser excluídas as seguintes Notas Fiscais:

- a) 372.206 e 372.609 por se referirem a operação de Amostra Grátis sem intuito de revenda;
- b) 148.250 e 150.330 por se referirem a produtos sujeitos a Substituição Tributária Total;
- c) 2.730, 46.378, 21.342, 7.148, 46.709, 8.206, 46.749, 372.206, 104.709 e 42.890, pois se referem aos meses 05/2013 e 06/2013, recolhidas no conjunto de operações dos respectivos meses. Refeitos os cálculos não resta saldo de imposto a recolher neste mês.

09/2013: Devem ser excluídas as seguintes Notas Fiscais:

- a) 27.049 por se referir a operação de Amostra Grátis sem intuito de revenda;
- b) 101.810, 102.301 e 102.313 por se referirem a produtos sujeitos a Substituição Tributária Total;
- c) 294, pois se refere ao mês 08/2013 recolhida no conjunto de operações do respectivo mês. Refeitos os cálculos, também não resta saldo de imposto a recolher neste mês.

10/2013: Do demonstrativo apresentado pela fiscalização devem ser excluídas as seguintes Notas Fiscais:

- a) 31.551 por se referir a operação de Amostra Grátis sem intuito de revenda;
- b) 63.184 por se referir a produtos sujeitos a Substituição Tributária Total. Refeitos os cálculos, não houvesse a ocorrência da prescrição, restaria o saldo de R\$11.200,26 a recolher neste mês.

10/2014: Do demonstrativo apresentado pela fiscalização devem ser excluídas as seguintes Notas Fiscais:

- a) 35.609, 35.610 e 80.202 por se referirem a operação de Amostra Grátis sem intuito de revenda;
- b) Corrigir a Nota Fiscal 6.112, cujo valor correto devido é de R\$306,40, uma vez que o restante do documento fiscal se refere a produtos sujeitos a Substituição Total, inclusive com GNRE recolhida (anexa) no valor de R\$799,68.
- c) 322.753, 91.700, 153.818, 75.957, 35.518, 10.539, 206.212, 35.609 e 35.610, pois se referem ao mês 09/2014, recolhidas no conjunto de operações dos respectivos meses. Refeitos os cálculos resta saldo de imposto a recolher de R\$10.121,30 neste mês.

01/2015 - Do demonstrativo apresentado pela fiscalização devem ser excluídas as seguintes notas fiscais: 51.180, 37.045, 93.998 e 61.700 por se referirem a operação de Amostra Grátis sem intuito de revenda. Refeitos os cálculos indica saldo de imposto a recolher no valor de R\$4.662,69.

02/2015 - Do demonstrativo apresentado pela fiscalização devem ser excluídos os valores referentes à NF 219.921, cujo valor correto devido é de R\$36,26, uma vez que o restante do documento fiscal se refere a produtos sujeitos a Substituição Total, inclusive com GNRE recolhida (anexa) no valor de R\$68,75. Refeitos os cálculos não resta saldo de imposto a recolher neste mês, indica.

03/2015 – Do demonstrativo apresentado pela fiscalização devem ser excluídos os valores:

- a) já pagos através de Denúncia Espontânea 600000.3662/17-1, no valor de R\$4.144,42.
- b) Nota Fiscal 15.654 que se refere ao mês 12/2014, paga no conjunto de notas do mês correspondente, restando saldo de imposto a recolher de R\$683,46.

04/2015 – Do demonstrativo apresentado pela fiscalização devem ser excluídos os valores:

- a) já pagos através de Denúncia Espontânea 600000.3662/17-1, no valor de R\$7.702,34;

b) Referente nota fiscal 35.103 por se referir a produtos sujeitos a Substituição Tributária total, restando saldo de imposto a recolher de R\$3.474,34.

05/2015: Do demonstrativo apresentado pela fiscalização devem ser excluídos os valores:

- a) já pagos através de Denúncia Espontânea 600000.3662/17-1, no valor de R\$9.725,02;
- b) Correção dos valores referentes às Notas Fiscais 109.722 e 3.314 por se referir a produtos sujeitos a Substituição Tributária total e Nota Fiscal 3.269 por se referir em parte a material de consumo, restando saldo de imposto a recolher de R\$4.503,92 conforme demonstrado em anexo.

06/2015: Do demonstrativo apresentado pela fiscalização devem ser excluídos os valores:

- a) já pagos através de Denúncia Espontânea 600000.3662/17-1, no valor de R\$8.955,41;
- b) Correção dos valores referentes às Notas Fiscais 40.330 e 40.963 por se referirem a produtos sujeitos a Substituição Tributária total e Nota Fiscal 116.312 por se referir a operação de Amostra Grátis sem intuito de revenda, restando saldo de imposto a recolher de R\$4.063,01 conforme demonstrado em anexo.

07/2015: Do demonstrativo apresentado pela fiscalização devem ser excluídos os valores:

- a) já pagos através de Denúncia Espontânea 600000.3662/17-1, no valor de R\$3.838,43;
- b) Correção dos valores referentes a Nota Fiscal 73.123 por se referir a operação de Amostra Grátis sem intuito de revenda, restando saldo de imposto a recolher de R\$3.595,05 conforme demonstrado em anexo.

08/2015: Reconhece ser devido integralmente o valor de R\$3.730,00.

09/2015: Do demonstrativo apresentado pela fiscalização devem ser corrigidos os valores da nota fiscal 42.598, por se referir a produtos sujeitos a Substituição Tributária total, restando saldo de imposto a recolher de R\$2.302,05 conforme demonstrado.

11/2015: Aponta a necessidade de redução por exclusão dos valores já pagos através de Denúncia Espontânea 600000.3662/17-1, no valor de R\$5.975,62, restando saldo de imposto a recolher de R\$2.343,86 conforme demonstrado em anexo.

12/2015: Devem ser excluídos os valores da nota fiscal 263.569, por se referir a Operação de Amostra Grátis sem intuito de revenda, restando saldo de imposto a recolher de R\$366,05 conforme demonstrado em anexo.

Apresenta quadro demonstrativo com os valores acima indicados, reconhecendo como devido R\$39.845,73.

Avalia dever ser o presente levantamento fiscal corrigido para considerar nulo o período abrangido pela ocorrência da decadência anteriormente demonstrada (2013), no que se refere aos fatos geradores ocorridos antes de 09/01/2014, uma vez que o contribuinte só foi cientificado em 09/01/2019.

Entretanto, prevalecendo o entendimento de que prospera a cobrança, até mesmo dos fatos geradores do exercício 2013, devem ser considerados improcedentes todas as suas exigências, uma vez demonstradas claramente as suas improcedências, reconhecendo como devidas partes dos valores cobrados, como demonstrado precedentemente.

Conclui no sentido de que, à vista de todo exposto, demonstrada a insubsistência e improcedência parcial da ação fiscal, seja acolhida a presente impugnação para o fim de, assim ser decidido, cancelar-se parcialmente o débito fiscal reclamado, por ser nulo ou improcedente em parte.

Acosta documentos de fls. 90 a 197.

Informação fiscal prestada pela autuante às fls. 224 a 230, indica, em relação à decadência, que o procedimento foi realizado de acordo com o artigo 173, inciso I, do CTN, reproduzido.

Quanto às cobranças indevidas trazidas pelo contribuinte, passa a analisa-las, de acordo com a mesma metodologia adotada pela empresa:

07/2013: Mantém a cobrança, diante do fato de que as notas fiscais 372.206 (fl. 197), 372.608 (fl. 198), e não a nota fiscal 372.609, inexistente no lançamento, se referem a operações de remessa em bonificação/doação/brinde, e não amostra grátis, sendo as mesmas mercadorias comercializadas pela empresa.

Quanto as mercadorias relacionadas nas notas fiscais 148.250 (fl. 184) e 150.330 (fl. 186), argumenta que não são de produtos da substituição tributária, conforme alegado pela defesa, além do que, em relação às notas fiscais anexadas às fls. 187 a 197, que na ótica da empresa se refeririam aos meses de maio e junho de 2013, que teriam sido recolhidas, alega que inexistente comprovação do mencionado pagamento.

09/2013: Especifica que a natureza da operação da nota fiscal 27.049 (fl. 177), não se reporta a amostra grátis, e sim, a brindes, se tratando de mercadorias comercializadas pela empresa.

Quanto as notas fiscais 101.810, 102.313 e 102.301, informa que, apesar de possuírem as NCM 9404.9 e 6912, os produtos não são da substituição tributária.

Para a nota fiscal 294 (fl. 181), apesar de alegado o recolhimento do imposto respectivo, não foi juntado ao feito o documento comprobatório.

10/2013. Indica que a natureza da operação da nota fiscal 63.184 (fl. 176), existindo produtos da substituição tributária, excluídos em seus valores na planilha elaborada (fl. 233), após confirmação de ser o fornecedor inscrito neste estado, conforme documento de fl. 251, restando valor de R\$167,68, enquanto a natureza da operação da nota fiscal 31.551 (fl. 175) é remessa de mercadoria e não amostra grátis como informado, além do produto ser comercializado pelo sujeito passivo, o que demanda a manutenção no lançamento.

10/2014. Tal como anteriormente ocorrido, indica que as notas fiscais 35.609, 35.610 e 80.202 (fls. 160 a 162) têm como natureza da operação “remessa/bonificação/brinde” e não amostra grátis, como pretende a defesa, além de serem produtos comercializados pela empresa autuada, não acolhendo o argumento defensivo.

Já para a nota fiscal 6.112 (fl. 163), excluiu os valores dos produtos da substituição tributária, na planilha de cálculo de fl. 237, e após confirmado o pagamento com GNRE (fl. 252), resta devido R\$306,40.

Para as notas fiscais 322.753, 91.700, 153.818, 75.957, 35.518, 10.539 e 206.212 (fls. 166 a 174), 35.609 e 35.610 (fls. 160 e 161), não foram apresentados os comprovantes de recolhimento do imposto, motivo pelo qual deixa de acolher o argumento da defesa.

01/2015. Não acolhe os argumentos defensivos, pelo fato de serem as notas fiscais listadas relativas a operações de “remessa/bonificação/brinde”.

02/2015. Ao analisar os valores referentes à nota fiscal 219.921, aponta ser correto como devido R\$36,26, uma vez que o restante dos produtos elencados no documento fiscal está sujeito à substituição tributária, inclusive com GNRE recolhida, tendo refeito os cálculos, não havendo saldo a recolher neste mês.

03/2015. Indica ter solicitado informações acerca da denúncia espontânea realizada, antes da ação fiscal, informa que o valor parcelado foi incluído na planilha de cálculo de fl. 240. Não acolhe a arguição de recolhimento do imposto relativo à nota fiscal 15.654 (fl. 153), diante da falta de comprovação do alegado pagamento.

04/2015. Aponta que devem ser excluídos do lançamento os valores pagos pela Denúncia Espontânea 600000.3662/17-1, no valor de R\$7.702,34, restando saldo de imposto a recolher de R\$3.474,34.

Referentemente à nota fiscal 35.103 por se referir a produtos sujeitos à substituição tributária total, não foi apresentado o respectivo comprovante, o que a leva a não acolher o pleito defensivo.

Lançou o valor de R\$7.702,34 do parcelamento na planilha de fl. 242.

05/2015. Indica ter excluído da planilha os produtos da substituição tributária com CFOP 6401, por estarem pagos com GNRE (fl. 253), restando antecipação parcial de R\$109,70.

Quanto à nota fiscal 3.269 (fl. 151), em relação à qual a defesa informa que parte dos produtos seriam destinados a consumo, entretanto, não os indica, mantém a cobrança.

06/2015. Especifica ter apropriado o valor de R\$8.955,4 do parcelamento, na planilha de fl. 244, e, de igual modo, excluiu da nota fiscal 40.330 (fls. 143 a 143.2) e planilha (fl. 244), os produtos da substituição tributária com CFOP 6403, paga com GNRE (fl. 254), restando valor igual a R\$2.324,68, mesma situação ocorrida na nota fiscal 40.963 (fl. 144), diante da GNRE de fl. 255, restando R\$1.120,83.

Todavia, para a nota fiscal 116.312 (fl. 146), sendo a operação tributada (brinde/bonificação/doação), não acata a tese da defesa.

Observa que para o mês de agosto de 2015, o sujeito passivo reconhece integralmente o valor lançado.

09/2015. Diz ter excluído da nota fiscal 42.598 (fl. 141) os valores referentes a produtos da substituição tributária com CFOP 6403, paga com GNRE, restando o valor de R\$2.302,05 reconhecido pelo contribuinte.

11/2015. Assegura ter apropriado o valor referente ao parcelamento efetuado, restando saldo de R\$2.343,86 que o próprio contribuinte aponta.

12/2015. Efetuou a exclusão da nota fiscal 263.569 (fl. 140), por se tratar de operação de brinde de produto não comercializado pela empresa, restando o valor coincidente com o apontado pela mesma (R\$366,05).

Conclui que após os ajustes e correções, o valor do Auto de Infração passou para R\$58.765,96.

Distribuído para instrução e julgamento, em 28 de novembro de 2019, tendo se constatado o encaminhamento do feito sem que o autuado tomasse conhecimento do teor da informação fiscal, nem recebido os novos demonstrativos elaborados, foi o processo convertido em diligência para tal fim (fl. 265).

Em atendimento a tal determinação, foi o sujeito passivo intimado via Aviso de Recebimento dos Correios, firmado em 02/01/2020 (fl. 270), retornando ao feito em 10/01/2020 (fls. 272 a 274), no sentido de firmar posição de que, embora tenham sido corrigidos alguns lançamentos feitos por conta da impugnação tempestivamente apresentada, que reduziu de R\$100.171,15 para R\$58.765,96, ainda merece reforma o lançamento mantido, pelas razões que apresenta.

Repisa o argumento da decadência parcial já posto, justificando que, ainda que houvesse a aplicação do artigo 173 do CTN, como pretende a autuante, também há clara decadência ou prescrição uma vez que a ciência se deu em 09/01/2019, portanto fora do prazo para o lançamento pretendido, e por estas razões, devem ser excluídos todos os lançamentos cujos fatos geradores ocorreram em 2013.

Ainda assim, superada esta questão primordial no presente caso, também seriam indevidas as cobranças dos referidos valores, pelos seguintes motivos que passa a tratar de forma suplementar ao conteúdo da defesa, para evitar repetições:

Para os meses de 07/2013, 09/2013, 10/2013, 10/2014 e 01/2015, reforça que os produtos recebidos em amostra grátis, ainda que em alguns casos se refiram a mercadorias que eventualmente também sejam vendidas, se diferem destas porque possuem informações de propaganda que impedem de serem vendidos e se prestam somente para exposição ou demonstração, em operação de merchandising.

Garante que os DAES foram entregues integralmente a fiscalização, contendo todas as notas fiscais que contemplam os recolhimentos, além de constarem da base de dados da própria SEFAZ.

Os demais períodos constantes da informação fiscal, aponta que a autuante se limita apenas a expressão genérica “mantenho a cobrança” sem efetuar de fato a análise dos documentos e

alegações apresentadas, razão porque requer sejam analisados todos os argumentos de defesa originariamente apresentados.

Conclui no sentido de que, à vista de todo exposto, demonstrada a insubsistência e improcedência parcial da ação fiscal, espera e requer sejam acolhidas as correções feitas no curso da informação fiscal que reduziu o crédito fiscal reclamado de R\$100.171,15 para R\$58.765,96, que sejam acatadas as demais alegações apresentadas na impugnação original que aproveita para ratificar em todos os seus termos, e caso se entenda serem insuficientes os documentos e fatos apresentados em favor da autuada, que se converta a presente ação em diligência para exame por auditor estranho ao feito.

A autuante, por sua vez, em sucinta informação fiscal de fl. 278 garante nada ter a acrescentar ao que já posto anteriormente, quando da informação fiscal.

Constam às fls. 260 a 264 documentos relativos a pedido de parcelamento de débito solicitado pelo contribuinte.

## VOTO

O lançamento constitui-se em uma infração arrolada pela fiscalização, objeto de impugnação por parte da empresa autuada.

Verifico que o sujeito passivo foi intimado acerca do início da ação fiscal através da lavratura de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos em 12/09/2018 (fl. 79).

A memória de cálculo da autuação se encontra às fls. 05 a 41, tendo sido igualmente acostados, documentos de arrecadação, escrituração do contribuinte, e outros documentos tidos como comprobatórios da acusação.

A autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão a infração cometida, apontando a conduta praticada pelo contribuinte, e tida como contrária à norma legal, os artigos infringidos, a previsão da multa sugerida, os prazos para interposição de defesa, ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida nos artigos 142 do CTN e 39 do RPAF/99, preenchendo, pois, os todos os requisitos de validade sob o aspecto formal.

A empresa autuada compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou o aspecto da infração que entendia lhe amparar, trazendo fatos e argumentos que ao seu entender elidiriam a mesma, e exercendo sem qualquer restrição ou limite o contraditório.

Quanto ao argumento defensivo de ocorrência de decadência parcial, impende citar que a acusação se prende a *“Efetuo o recolhimento a menor do ICMS antecipação parcial, na condição de empresa optante do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidas pelas Microempresas e Empresa de Pequeno Porte (Simples Nacional) referente a aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado”* no período de julho de 2013 a dezembro de 2015.

A lavratura do Auto de Infração se deu em 27/12/2018, e a ciência ao contribuinte ocorreu em 09/01/2019, ou seja, se observam, a princípio, fatos geradores com mais de cinco anos de ocorridos, o que, de plano, leva o julgador a um exame mais acurado dos mesmos.

A legislação pertinente, especialmente o Código Tributário Nacional (CTN), determina em seu artigo 150, § 4º, que *“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, e se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de 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”.*

Nesta seara, destaco que 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.

O entendimento predominante neste Órgão era de que prevalecia em tais hipóteses como a da presente infração, a redação contida no Código Tributário do Estado da Bahia, (Lei 3.956/81), até mesmo após a edição pelo Supremo Tribunal Federal (STF) da Súmula Vinculante 08, a qual aplicável aos créditos tributários.

Analizando o tema, a Procuradoria Geral do Estado da Bahia, através da sua Procuradoria Fiscal, sustentou, igualmente, por largo período, inclusive junto ao Poder Judiciário, tal entendimento acima exposto, dissonante daquele predominante nas decisões dos Tribunais Superiores, sendo que após diversas derrotas judiciais na apreciação de tal matéria, revisou o entendimento anterior, culminando com a adoção dos denominados “Incidentes de Uniformização”, os quais visaram unificar o pensamento acerca de questões até então ensejadoras de inúmeros e acalorados debates.

Dentre tais “Incidentes de Uniformização”, destaco o PGE 2016.194710-0, cujo enunciado transcrevo: *“Entendimento firmado: 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 correspondia às operações declaradas”.*

E avança ainda mais o entendimento exposto, ao observar na seguinte 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, 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”.*

Inequívoco o fato de o contribuinte ter lançado o imposto reclamado na infração, antecipando o seu pagamento de que nos fala o dispositivo normativo acima enunciado, sendo clara e inquestionável a aplicação do mesmo ao caso em comento, devendo nesta hipótese se afastar a incidência do prazo previsto no artigo 173, inciso I do CTN, diante de, inequivocamente se vislumbrar nos autos, a presença do instituto da decadência.

E tal raciocínio se reforça, a partir do Enunciado da Súmula 555 do STJ, a qual determina:

*“Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa”.*

A se considerar a mesma, além dos dezenove Acórdãos tomados como paradigma, o que se verifica é que quando o contribuinte não declara e não paga o imposto, aplica-se a regra do artigo 173 do CTN, ou seja, o Fisco possui cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte para constituir o crédito tributário (não declarado e não pago); e, na hipótese de o contribuinte declarar o que tem como devido, recolhendo tal valor, mas o Fisco entende que o contribuinte deveria ter declarado valor maior (ou seja, não houve declaração de uma diferença), aplica-se a regra do

artigo 150 do CTN, pela qual o Fisco teria cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador para constituir a diferença não declarada/não paga, pois houve declaração/princípio de pagamento.

E a justificativa para tal entendimento reside no fato de o STJ ter adotado como critério para aplicação do artigo 173, inciso I, do CTN, a ausência de qualquer pagamento do tributo. Por outro lado, quando houver pagamento do tributo, ainda que parcial, aplica-se a regra decadencial do artigo 150, § 4º do CTN.

E tal raciocínio se manifesta num dos Acórdãos tidos como parâmetros pelo Tribunal, a saber, o AgRg no REsp 1.277.854:

*“Deve ser aplicado o entendimento consagrado pela Primeira Seção, em recurso especial representativo da controvérsia, para a contagem do prazo decadencial de tributo sujeito a lançamento por homologação. O referido precedente considera apenas a existência, ou não, de pagamento antecipado, pois é esse o ato que está sujeito à homologação pela Fazenda Pública, nos termos do art. 150 e parágrafos do CTN. Assim, havendo pagamento, ainda que não seja integral, estará ele sujeito à homologação, daí porque deve ser aplicado para o lançamento suplementar o prazo previsto no §4º desse artigo (de cinco anos a contar do fato gerador). Todavia, não havendo pagamento algum, não há o que homologar, motivo porque deverá ser adotado o prazo previsto no art. 173, I do CTN”.*

Note-se que o “pagamento parcial” a que a jurisprudência do STJ invoca tem tal conotação de ser parcial na ótica do Fisco, isto é, comparado à totalidade do tributo tido como devido. Caso o “pagamento parcial” em questão fosse parcial sob a perspectiva do contribuinte, isso significaria que este teria declarado a totalidade do tributo, mas efetuado o pagamento apenas de parte dele.

Logo, não pode o julgador, ante tal fato, fechar os olhos e deixar de praticar a almejada justiça fiscal, razão pela qual, entendendo presente a hipótese de decadência parcial, vez que o valor do imposto foi lançado, escriturado, e recolhido, ainda que insuficientemente, abarcando as ocorrências no período de janeiro a dezembro de 2013, sem qualquer ato da Administração Tributária no sentido de preservar o seu interesse ou homologar aquele valor.

Diante de tais colocações, claro está que no caso em comento relativo à infração lançada, a Secretaria da Fazenda se manteve inerte frente ao ocorrido, ou seja, ao recolhimento a menor do sujeito passivo, diante do longo lapso temporal, não agindo de forma a evitar a ocorrência da decadência ora aventada e acolhida, motivo para que, em atenção ao pedido defensivo, por pertinência, afastos as ocorrências lançadas em 2013.

Quanto ao pedido de diligência, restou prejudicado, pelo fato de ter a autuante realizado os ajustes tidos como necessários, quando da prestação da informação fiscal, além desta Junta de Julgamento ter determinado diligência para que fosse dado conhecimento do teor da informação fiscal e suas alterações realizadas.

No mérito, esclareço que a matéria em debate, como já visto, se prende ao recolhimento a menor de ICMS a título de antecipação parcial, quando da entrada em operação interestadual, de mercadoria destinada a comercialização, pelo adquirente.

Ou seja: a legislação tributária do Estado, estabelece como regra geral, que nas entradas de mercadorias no território da Bahia, os contribuintes possuem a obrigação de recolher a título de antecipação tributária, o ICMS. Esta regra está insculpida no artigo 12-A da já mencionada Lei n.º 7.014/96:

*“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”.*

Por outro lado, o artigo 17 da mesma Lei, determina que a base de cálculo para o recolhimento do imposto é o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação

para fins de controle, bem como o valor correspondente a seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição; frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado, e em relação ao IPI, o parágrafo 2º do mencionado artigo 17, estipula que não integra a base de cálculo do ICMS o montante do Imposto sobre Produtos Industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes é relativa a produto destinado a comercialização, industrialização, produção, geração ou extração, configurar fato gerador de ambos os impostos.

No RICMS/12, o artigo 332 assim determina;

*“Art. 332. O recolhimento do ICMS será feito:*

*(...)*

*III - antes da entrada no território deste Estado, de mercadorias procedentes de outra unidade da Federação ou do exterior, observado o disposto nos §§ 2º e 3º deste artigo:*

*(...)*

*b) não enquadradas no regime de substituição tributária e destinadas à comercialização, relativamente à antecipação parcial do ICMS”.*

Ou seja, a regra é o recolhimento devido por antecipação parcial quando do ingresso das mercadorias no território do estado, a menos que o contribuinte se encontre na condição de credenciado, o que implica na dilatação do prazo para o dia 25 do mês seguinte ao da entrada da mercadoria.

E quanto a isso, no corpo da autuação, inexistente qualquer questionamento. A defesa se cinge a apontar equívocos que teriam sido cometidos na autuação, alguns deles acatados e retificados no lançamento pela via da exclusão, com a consequente redução do valor.

A matéria, pois, envolve unicamente a apreciação da verdade material, no intuito de se chegar até a verdade plena quanto aos fatos ocorridos efetivamente.

Antes, entretanto, gostaria de fazer uma observação: para as mercadorias submetidas alegadamente à substituição tributária, a autuante, quando da informação fiscal, fala em CFOP, quando o correto seria falar em NCM.

Isso, pelo fato de que o entendimento da SEFAZ para o enquadramento, constar do Parecer DITRI 25.452/2012, no seguinte sentido: *“ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Um produto está sujeito ao regime de substituição tributária quando possuir, cumulativamente, NCM e descrição de acordo com a norma vigente”.*

Este não é posicionamento novo, inclusive posso, de igual forma, invocar também o Parecer 11.219/2010, o qual traz o seguinte posicionamento: *“Há de se informar, inicialmente, que, para a inclusão de um produto na Substituição Tributária, é necessário que haja a sua identidade não só com uma das definições contidas nos diversos itens do inciso II do art. 353 do Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, aprovado pelo Dec. nº 6.284/97, RICMS, como com a classificação na NCM prevista no mesmo item”.*

De igual modo, o Parecer 12.272/2013, dentre tantos outros.

Em outras palavras: para a inclusão de um produto na sistemática de substituição tributária, é necessária, a existência de perfeita identidade entre a NCM do produto e a sua descrição, desprezando-se o CFOP, sendo este o critério a ser adotado neste voto.

Utilizando a mesma sistemática aplicada pela defesa e autuada, analisarei cada período, excluído aquele já afastado da acusação pelo acatamento da prejudicial de decadência parcial.

Assim, em 2014, temos no mês de outubro, as notas fiscais 35.609 e 35.610, que se referem a operações de “remessa em bonificação”, normalmente tributadas, inclusive constando no campo das informações complementares, os números dos respectivos pedidos (33.919 e 34.067), de acordo com os documentos de fls. 160 e 161.

A nota fiscal 80.202 tem como operação “remessa em bonificação, doação ou brinde”, com destaque de imposto pelo remetente (fl. 162), com quantidade de produtos incompatíveis com a operação de amostra grátis, consoante alegado pela defesa, uma vez que se constitui em vinte e nove jogos de banho de cinco peças, descaracterizando, inclusive, o argumento defensivo de que seriam produtos sem intuito de revenda, apenas para merchandising, argumentos que contribuem para a sua manutenção no lançamento.

Já a nota fiscal 6.112, encontrada na fl. 163, possui mercadorias sujeitas à substituição tributária (NCM 9404.9), correspondente a travesseiros e pillow, incluídos no Anexo 01 ao RICMS/12, item 15.3, cujo imposto foi devidamente recolhido pelo vendedor, consoante documento de fl. 252, inscrito como contribuinte substituto tributário neste estado, de acordo com a informação cadastral de fl. 251.

Todavia, para efeito de cálculo do imposto devido, a autuante considerou apenas as mercadorias com tributação normal, não sujeitas à substituição tributária, uma vez ter lançado apenas o valor de R\$3.830,00, ao invés de R\$6.690,00, valor do mencionado documento.

Ao seu turno, os demais produtos listados no mencionado documento fiscal, de NCM 6302.39.00 e 6302.10.00 não se encontravam à época dos fatos geradores inseridos no rol de produtos submetidos à substituição tributária, sendo devida, pois, a antecipação parcial a eles referentes.

Quanto as demais notas fiscais apontadas pela defesa, cujo recolhimento argui teria sido efetuado, fato refutado pela autuante, que diz não terem sido apresentados os respectivos comprovantes, com efeito, não vieram aos fólios os alegados documentos, tampouco prova de que foram incluídos nas denúncias espontâneas realizadas, o que as mantém no lançamento.

Para o exercício de 2015, temos os seguintes meses:

Janeiro. Se trata da mesma situação anteriormente analisada. A autuada, embora argumente se tratem as notas fiscais arroladas às fls. 156 a 159 dos autos como correspondentes a operações com “amostra grátis”, ao analisar tais documentos, constato que as notas fiscais 5.180 e 37.045 correspondem a operações de “remessa em bonificação” devidamente tributadas, ainda que o remetente não tenha oferecido a de número 5.180 à tributação. A nota fiscal 93.998 (fl. 158), se reporta a operação de “remessa em bonificação, doação ou brinde”, diversa de amostra grátis, inclusive, com destaque de imposto, mesma situação da nota fiscal 61.700, o que concorre para a rejeição do argumento defensivo.

Em fevereiro, a defesa argui em relação à nota fiscal 219.921, ser o valor correto devido de R\$ 36,26, uma vez que o restante do documento fiscal se refere a produtos sujeitos a Substituição Total, inclusive com GNRE recolhida que diz anexar, ao passo que a autuante tendo feito os cálculos, aponta não haver saldo a recolher neste mês, embora no demonstrativo de fl. 239 indique remanescer débito de R\$112,57.

A mencionada nota fiscal se encontra à fl. 155, contendo mercadorias de NCM 9404.90.00 (almofadas 30 x 50) e 6301.30.00 (mantas e kit náutico). Em tal período, para a primeira delas, a previsão de substituição tributária se encontrava no item 15.3 para “travesseiros e pillow” e 15.4 “protetores de colchões”.

A única dúvida deveria ser em relação ao conceito de pillow, que vem a ser, segundo informação de fabricante, disponível no endereço eletrônico da internet <https://blog.americanflex.com.br/para-que-serve-um-pillow-top-e-como-escolher/>:

*“Em tradução literal, pillow top significa algo como “cobertura de travesseiro”. Como o próprio nome sugere, trata-se de uma camada extra sobre o colchão. Em geral, ela é feita de um material diferente do utilizado no corpo do colchão, já que a espuma desse revestimento tem uma maior resiliência. Também há diferentes variações (euro pillow, pillow in, high pillow, entre outros).*

*Mas para que serve, afinal de contas, o pillow top? Justamente para proporcionar um maior conforto durante as noites de sono. Além disso, essa camada oferece reforço ao colchão, de forma a garantir a sua durabilidade, que é de cinco anos.*

*Vale apontar, ainda, que o pillow top é encontrado em diferentes tipos de espuma: poliuretano, gel, viscoelástica e hiper AMX. Isso quer dizer que há opções mais firmes ou macias, de acordo com a sua preferência. Portanto, na hora de adquirir o produto, analise qual se adéqua melhor ao seu gosto para garantir que suas noites de sono sejam tranquilas e revigorantes”.*

Desta maneira, almofadas não podem ser consideradas como pillow ou qualquer outro item inserido na substituição tributária, não podendo acolher o argumento da autuante de não existir tributação para as mesmas, pelo fato de se submeterem à antecipação total com encerramento de tributação, razão para a manutenção de tais produtos no lançamento, aliás, como a própria autuada reconhece remanescer valor devido para o período de R\$36,26.

Em março, a justificativa trazida pela autuada é quanto a denúncia espontânea realizada, bem como, para a nota fiscal 15.654, referente ao mês de dezembro de 2014, cujo imposto já teria sido recolhido, enquanto a autuante acolhe o parcelamento e não dá guarida ao eventual recolhimento do imposto referente à nota fiscal 15.654, arrimada na falta de comprovação de tal pagamento.

Com efeito, da análise do Documento de Arrecadação Estadual (DAE), acostado à fl. 47, se verifica que na listagem das notas cujo recolhimento do imposto foi feito por antecipação parcial, código 2175, consta a nota fiscal 15.654 (fls. 153 e 154), o que por si só já determina a sua exclusão do lançamento, uma vez adimplida a obrigação tributária.

Acaso o sujeito passivo verificasse o recolhimento em duplicidade do imposto referente a tal documentos, deveria, em processo apartado, solicitar a repetição do indébito, respeitado o prazo decadencial.

Para o mês de abril, a empresa se escuda no argumento de que deveria ser abatido o valor da denúncia espontânea apresentada, bem como a nota fiscal 35.103 se referir a produtos com fase de tributação encerrada, vez que submetidos à substituição tributária, argumento este não aceito pela autuante, embora abatido o valor da denúncia espontânea realizada.

Verificando o aludido documento (fl. 152), constato se tratar de operação interestadual oriunda do estado de Santa Catarina com produtos de NCM 5703.90.00, a saber, tapetes. O Anexo 01 ao RICMS/12, em seu item 24.25 determina a substituição tributária para “*tapetes e outros revestimentos para pavimentos (pisos), de matérias têxteis, tufados, mesmo confeccionados*”, na citada NCM, inexistindo Protocolo entre a Bahia e Santa Catarina para retenção e recolhimento na origem. Logo, deveria o imposto devido a título de substituição tributária, ser recolhido pelo destinatário quando da entrada de tal mercadoria em seu estabelecimento, sendo hipótese de cobrança, não de antecipação parcial, mas sim, de substituição tributária total com encerramento da fase de tributação, o que concorre, diferentemente do entendimento da autuante, que se apegue a falta de comprovação do recolhimento do imposto, para a retirada do valor lançado frente a tal documento do levantamento.

Acaso comprovado não ter sido a substituição tributária recolhida pelo estabelecimento, possível a realização de lançamento tributário específico para tal infração, e não a manutenção deste em lançamento de matéria estranha à substituição tributária total.

Quanto ao mês de maio, igualmente postula a autuada a exclusão de valores objeto de denúncia espontânea, além dos valores correspondentes às notas fiscais 109.722 e 3.314, por se referirem a mercadorias submetidas à substituição tributária, bem como a nota fiscal 3.269, por ter parte dos produtos ali elencados, destinados a consumo, sendo acolhida pela autuante apenas a denúncia espontânea formulada.

Nas fls. 147 e 148 se encontra o DANFE da nota fiscal 109.722 contendo mercadorias com NCM 6304.92.00, 6302.53.00, 6304.19.90 e 6302.31.00. A nota fiscal 3.314 (fls. 149 e 150) traz como NCM dos produtos ali contidos 4819.10.00, 4820.10.00, 4820.50.00, 3926.10.00, 4820.20.00 e 4202.19.00.

Analisando cada NCM de *per si*, as 6304.92.00, 6302.53.00, 6304.19.90, 6302.31.00, 4819.10.00, não estavam submetidas à substituição tributária.

Já a NCM 4820, correspondente aos produtos “livros de registro e de contabilidade, blocos de notas, de encomendas, de recibos, de apontamentos, de papel para cartas, agendas e artigos semelhantes, pastas para documentos, classificadores, capas para encadernação (de folhas soltas ou outras), capas de processos e outros artigos escolares, de escritório ou de papelaria, incluídos os formulários em blocos tipo ‘*manifold*’, mesmo com folhas intercaladas de papel carbono, de papel ou cartão, álbuns para amostras ou para coleções e capas para livros, de papel ou cartão” se encontrando no item 27.32 do Anexo 01 ao RICMS/12 e a NCM 3926.1, estar no item 27.19 do mencionado Anexo, relativo aos produtos “artigos de escritório e artigos escolares de plástico e outros materiais - 3901 a 3914, exceto estojos,” NCM 4202.19.00, no item 27.5, para “maletas e pastas para documentos e de estudante, e artefatos semelhantes”.

No caso presente, os produtos com tal NCM são álbuns e bloco de desenho, não incluídos na previsão normativa de papelaria, o que ocasiona a manutenção de tais valores da autuação.

A nota fiscal 3.926 (fl. 151), alegado conter bens de consumo, não pode ser excluída do lançamento, a menos que a autuada tivesse comprovado ter recolhido o diferencial de alíquota em relação aos produtos ditos como de seu uso e/ou consumo, o que não consta dos autos.

Além disso, pela análise dos produtos ali contidos, se verifica estarem no portfólio de produtos comercializados pela empresa, o que justifica o tópico anterior.

Em junho, além de mais uma vez postular o abatimento de denúncia espontânea realizada, a autuada, em relação às notas fiscais 40.330 e 40.963, alega conter unicamente produtos sujeitos à substituição tributária, ao passo que, para a nota fiscal 116.312, diz ser operação de remessa de amostra grátis, com o que não concorda a autuante.

As mercadorias tidas pela autuante como submetidas à substituição tributária nos documentos elencados, foram retiradas do lançamento, bem como abatido o valor da denúncia espontânea apresentada.

De fato, a nota fiscal 116.312 (fl. 146) corresponde, a exemplo de outras já anteriormente analisadas, de operação de remessa em bonificação, doação ou brinde, constando, inclusive, no campo de informações complementares se tratar especificamente de bonificação, operação tributada e sujeita à antecipação parcial, motivo para manutenção no lançamento.

Em julho, o objeto da defesa é não só a realização de denúncia espontânea, bem como a nota fiscal 72.123 diria respeito a operação de natureza “amostra grátis”, não acolhido pela autuante.

Esta é a mesma situação do mês anteriormente analisado, inclusive o documento fiscal arrolado (fl. 142), indica ser a operação em tela remessa em bonificação, doação ou brinde, motivo para o não acolhimento do argumento apresentado.

Quanto a setembro, somente foi contestada a nota fiscal 42.598 que se referiria a produtos sujeitos à substituição tributária, acolhido pela autuante.

À fl. 141, constam as mercadorias elencadas no mencionado documento fiscal, no qual, oriunda do estado do São Paulo, houve, inclusive retenção de ICMS a título de substituição tributária para mercadorias de NCM 9610, que de acordo com o item 27.38 do Anexo 01 ao RICMS/12, são “lousas e quadros para escrever ou desenhar, mesmo emoldurados”, estariam em tal situação tributária, sendo necessária a sua exclusão, como efetivada, por conta de se tratar de “placa menu chef” e “placa menu com mordomo”.

Em novembro, tendo sido acolhida a redução do valor objeto de denúncia espontânea pelo contribuinte, a lide deixou de existir, sendo apontado o valor de R\$2.343,86 como devido.

Por fim, para dezembro, se limitou a defesa a contestar a nota fiscal 263.569, por entender se tratar de remessa de amostra grátis, albergado pela autuante, com redução do valor lançado.

Com efeito, na fl. 140, onde se encontra cópia do mencionado documento, constato que a operação realizada possui a natureza de “brinde”, e no caso, não se constitui em mercadoria a ser comercializada pela empresa, o que justifica a exclusão.

Pelos acima expostos motivos, voto no sentido de o lançamento ter a sua procedência parcial, no montante de R\$ 42.680,28, de acordo com o seguinte demonstrativo, o qual teve como base aquele acostado pela autuante às fls. 235 a 250:

2014

Outubro R\$ 12.097,22

2015

Janeiro R\$ 5.085,05

Fevereiro R\$ 112,57

Março R\$ 683,46

Abril R\$ 3.474,34

Maio R\$ 4.620,32

Junho R\$ 4.224,30

Julho R\$ 3.642,06

Agosto R\$ 3.730,00

Setembro R\$ 2.301,05

Novembro R\$ 2.343,86

Dezembro R\$ 366,05

Em relação às observações acerca do produto ‘tapetes’, observado o prazo decadencial, se recomenda a realização de ação fiscal, no sentido de se verificar existência eventual de crédito a favor da Fazenda Pública.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **232127.0002/18-1** lavrado contra **S R L COSMO UTILIDADES E SERVIÇOS**, devendo ser intimado o contribuinte a recolher ICMS no valor de **R\$42.680,28**, acrescido da multa de 60% prevista no artigo 42, inciso II, alínea “d” da Lei 7.014/96, bem como os acréscimos legais, devendo o órgão competente homologar os valores reconhecidos e recolhidos.

Sala de Sessões do CONSEF, 20 de agosto de 2020.

JORGE INÁCIO DE AQUINO - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS - JULGADOR