

N. F. Nº - 232127.0001/18-5
NOTIFICADO - S R L COSMO UTILIDADES E SERVIÇOS
NOTIFICANTE- APARECEIDA DE FATIMA VALE
ORIGEM - INFAZ F. SANTANA
PUBLICAÇÃO - INTERNET 01/02/2021

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0257-02/20NF-VD

EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. Acusação fiscal insubsistente mediante comprovação de decadência para as ocorrências de 2013 em face da constituição do crédito completada com ciência da lavratura do lançamento em 03/01/2019 e comprovação de recolhimento tempestivo do imposto para as ocorrências de 2015, bem como exclusão de notas fiscais pela Notificante por acolhimento de contraprovas apresentadas pelo Impugnante. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão unânime. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Lavrado em 27/12/2018, às 14:12 hs, a presente notificação formaliza a exigência de ICMS em decorrência da seguinte infração:

01 – 07.21.03 - Falta de recolhimento do ICMS referente à antecipação parcial, na condição de empresa optante do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional, referentes a aquisições de mercadorias fora da Bahia. Valor: R\$6.369,46. Período: Junho a Outubro 2013, Novembro e Dezembro 2015. Enquadramento legal: Art. 12-A, da Lei 7.014/96 C/C art. 321, VII, “b” do RICMS-BA/2012. Multa: 60%, conforme previsto na alínea “d” do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96;

O Notificado apresenta defesa às fls. 08-12. No item “I – DOS FATOS”, diz que da análise da documentação se conclui equívoco na determinação das operações e períodos de apuração, inclusive com a cobrança de períodos considerados “prescritos ou decadentes”, especialmente com referência ao exercício 2013, conforme entendimento do CONSEF no Acórdão CJF 0403-12/17, por exemplo, considerando nulo os lançamentos anteriores a cinco anos da ciência ao contribuinte, que neste caso ocorreu em 03/01/2019.

Aduz que sobre essa matéria, através do Incidente de Uniformização PGE Nº 2016.194710-0, a PGE/PROFIS firmou entendimento de contagem de prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador, com fundamento no art. 150, § 4º do CTN, quando o contribuinte apura o imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas.

Afirma que o caso concreto se refere 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 (e não falta de pagamento como consta na Notificação), caso que se enquadra na regra do dispositivo legal citado. Contudo, ainda que diferente se entenda, afirma que também seriam indevidas as cobranças relativas aos valores de 2013 pelos seguintes motivos:

06/2013

As NFs 28785 e 369562 se referem a mercadorias remetidas a título de amostra para demonstração e não destinadas a revenda.

07/2013

As NFs 100127 e 42681 se referem a operação de mercadorias consignadas, não destinadas a revenda.

08/2013

As NFs 378698, 100643, 48549 e 101828 se referem a operação de mercadorias consignadas, não destinadas a revenda.

09/2013

As NFs 10394, 36761, 44892, 37028 e 150 se referem a operações de remessas de partes de móveis remetidos em reposição pelos fabricantes ou emitidas como serviços de reparos de mercadorias avariadas, não sujeitas à antecipação, uma vez que não foram destinadas a revenda isoladamente e sim compondo um outro produto principal, inclusive sem ônus financeiro para o contribuinte.

10/2013

As NFs 103211 e 103817 se referem a operação de mercadorias consignadas, não destinadas a revenda, caracterizada, inclusive, pelos valores; A NF 27450 se refere a amostra grátis de produto destinado exclusivamente para exposição não podendo ser revendida.

Afirmando ter demonstrado que as cobranças acima referidas são indevidas por se tratarem de períodos decaídos ou por serem improcedentes, passa a arguir sobre os demais períodos:

11/2015

“A Nota Fiscal 14.676 foi incluída equivocadamente neste período, uma vez que a emissão se deu em 15/01/2015, sendo impossível ter entrado no estabelecimento dez meses depois, a mercadoria foi devolvida através da NF 26, por se tratar de erro do fornecedor; A NF 81564 foi registrada na data de entrada 04/01/2016, sendo paga tempestivamente pelas regras da época e não pela data da emissão, como comprovam todos os anexos; A Nota Fiscal 260184 se refere a catálogos e servem apenas para demonstração de seus produtos, não sendo destinados a revenda, e, na época, era dispensado o recolhimento da DIFAL para optantes pelo Simples Nacional, de acordo com RCISM-BA então vigente”.

12/2015

A NF 47246 ingressou no estabelecimento em 08/01/2016 e NF 10382 em 04/01/2016, e o ICMS Antecipação Parcial foi recolhido tempestivamente pelas regras da época e não pela data da emissão, como comprovam os anexos.

Seguindo, diz que uma simples análise na documentação objeto da ação fiscal provaria a desnecessidade da Notificação Fiscal, de modo que o lançamento deve ser declarado nulo pela ocorrência da decadência no que se refere aos fatos geradores anteriores a 03/01/2014, data da ciência da lavratura da Notificação Fiscal e improcedente pelas demais razões arguidas.

A Notificante presta Informação Fiscal às fls. 73-76. Após resumir a peça defensiva, reproduzindo o art. 173, I, do CTN, diz que para o caso, a contagem do prazo decadencial é de cinco anos contados do primeiro dia ao do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, uma vez que não houve pagamento do imposto exigido.

Com relação às demais alegações de mérito, informa:

06/2013

As NFs 28785 e 369562, referem-se a operações de remessa de mercadoria e remessa em bonificação/brinde e não a título de amostra para demonstração, como afirma o Impugnante.

07/2013

As NFs 100.127 e 42.681 (fls. 21-24), referem-se a operação de remessa de mercadoria em consignação.

08/2013

As NFs 378.698, 100.643, 482.549 e 101.828 (fls. 25-30), referem-se a operação de remessa de mercadoria em consignação, exceto a NF 48.549 (fl. 29), que é de remessa bonificação/doação/brinde.

09/2013

As NFs 10.394, 36.761, 44.892, 37.029 e 150 (fls. 31-36), referem-se a operações de venda de produção de estabelecimento, exceto a NF 10.394 (fl. 31) que se refere a outras remessas de mercadorias.

10/2013

As NFs 27.450, 103.211 e 103.817 (fls. 37-40), referem-se a operações de mercadoria em consignação, exceto a NF 27.450 (fl. 37), que é de remessa em bonificação e não de amostra grátis, como afirmou o Impugnante.

Considerando que as mercadorias constantes dessas NFs com natureza de “remessa em bonificação” e “remessa em consignação”, escreve que “são produtos idênticos aos comercializados pelo contribuinte, mantenho a cobrança na Notificação”.

11/2015

A NF 14.676 de 15/01/2015 (fl. 41) foi excluída da planilha de cálculo (fls. 77-78), pois as mercadorias foram devolvidas através da NF 26 de 22/05/2015.

A NF 81.564 (fl. 44) de 05/11/2015 com data de saída nesta data e, posteriormente carimbada com saída em 23 e 24/11/2015 (CTRs de 23 e 24/11/2015 – fls. 46-47), foram mantidas sob o argumento de não importar para o lançamento fiscal a data de registro na escrita pelo contribuinte, pois pela data da saída (24/11/2015), conclui-se que a mercadoria entrou na Bahia no mês de novembro/2015 e mesmo que a mercadoria houvesse entrado em dezembro o pagamento deveria ocorrer em janeiro, “não se justificando o pagamento do imposto somente no ano seguinte: mês de fevereiro/2016, conforme DAE (fl. 63).

A NF 260.184 (fl. 49) foi excluída por ser referente a catálogos (fls. 77-78).

12/2015

A NF 47.246 de 15/12/2015 com data de saída de 21/12/2015 (CTR de 22/12/2015 – fl. 56) e a NF 10.382 de 17/12/2015 (fl. 57 – CTR de 17/12/2015, fl. 58), foram mantidas sob o argumento de não importar para o lançamento fiscal a data de registro na escrita pelo contribuinte, pois pela data da saída (22 e 17/12/2015), conclui-se que a mercadoria entrou na Bahia no mês de novembro/2015 e mesmo que a mercadoria houvesse entrado em dezembro o pagamento deveria ocorrer em janeiro, “não se justificando o pagamento do imposto somente no ano seguinte: mês de fevereiro/2016, conforme DAE (fl. 63)”.

Assim, anexando o demonstrativo suporte feito (fls. 77-78), conclui a Informação Fiscal.

VOTO

Conforme acima relatado, a presente Notificação Fiscal processada, exige originalmente o valor de R\$6.369,46, referente a falta de recolhimento de ICMS Antecipação Parcial.

Examinando os autos constato estar o PAF consoante com o RICMS-BA e com o RPAF-BA/99, pois o lançamento resta pleno dos essenciais pressupostos formais e materiais e os fatos geradores do crédito tributário constam claramente demonstrados.

Assim, considerando que: a) conforme documentos de fls. 05 e 06, bem como o teor da manifestação defensiva, cópia do Auto de Infração e dos papéis de trabalho indispensáveis para o esclarecimento dos fatos narrados no corpo do auto foram entregues ao contribuinte; b) na lavratura do Auto de Infração foi devidamente cumprido o disposto nos artigos 15, 19, 26, 28, 38, 39 (em especial quanto ao inciso III e § 1º), 41, 42, 44, 45 e 46, do RPAF; c) o processo se conforma nos artigos 12, 16, 22, 108, 109 e 110 do mesmo regulamento; d) a infração está claramente descrita, corretamente tipificada e tem suporte nos demonstrativos e documentos fiscais autuados, emitidos na forma e com os requisitos legais (fls. 02-03 e 77-78); e) a infração está determinada com segurança, bem como identificado o infrator, constato não haver vício a macular o PAF em análise.

Tratando-se de contribuinte que na época dos fatos geradores era EPP optante do Simples Nacional, a exação fiscal decorre de obrigação tributária liquidada por Autoridade Fiscal competente do Ente tributante (COTEB: art. 107, §3º), mediante regular procedimento administrativo, cujos elementos

determinantes previstos no art. 142 do CTN (ocorrência do fato gerador; determinação da matéria tributável, cálculo do montante do tributo devido, identificação do sujeito passivo e multa proposta) constam claramente identificados nos autos.

Ressalto tratar-se de tributo originalmente sujeito a lançamento por homologação (CTN: art. 150) em que a legislação atribui ao sujeito passivo a prática de todos os atos de valoração da obrigação tributária, inclusive o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, cabendo a esta apenas homologar os atos de natureza fiscal do contribuinte no prazo decadencial. Nesse caso, ainda que sobre a obrigação tributária não influam quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, em sendo praticados, os atos são, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação (§§ 2º e 3º do artigo 150 do CTN).

Sem contestar a obrigação de antecipar o ICMS na forma prevista no art. 12-A da Lei 7014/96, mas tendo em vista o período de ocorrência (junho a Outubro 2013 e Novembro e Dezembro 2015) e que a ciência da lavratura da Notificação Fiscal ocorreu em 03/01/2019 - ainda que a entrega de cópia do lançamento e respectivos papéis de trabalho se tenha dado em 09/01/2019, conforme documento de fl. 06 -, o sujeito passivo impugnou o lançamento alegando: a) ocorrência de decadência para as ocorrências de 2013; b) improcedência das ocorrências de 2015: b.1) 11/2015: b.1.1) indevida inclusão da NF 14.676 (fl. 41), pois a mercadoria foi devolvida pela NF 26 de 22/05/2015; b.1.2) A Nota Fiscal 260184 se refere a catálogos e servem apenas para demonstração de seus produtos, não sendo destinadas a revenda, e, na época, era dispensado o recolhimento da DIFAL para optantes pelo Simples Nacional de acordo com RICMS-BA então vigente; b.2) 12/2015: A NF 47246 ingressou no estabelecimento em 08/01/2016 e a NF 10382 em 04/01/2016, e o ICMS Antecipação Parcial de ambas foi recolhido tempestivamente pelas regras da época e não pela data da emissão, como comprovam os anexos.

Por sua vez, na oportunidade da Informação Fiscal, a Notificante, reproduzindo o art. 173, I, do CTN, rechaçando a arguição de decadência, diz que para o caso, o prazo é cinco a partir do primeiro dia ao do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, uma vez que não houve pagamento do imposto exigido.

Com relação às demais alegações de mérito, informa:

06/2013

As NFs 28785 e 369562, referem-se a operações de remessa de mercadoria e remessa em bonificação/brinde e não a título de amostra para demonstração como afirma o Impugnante.

07/2013

As NFs 100.127 e 42.681 (fls. 21-24), referem-se a operação de remessa de mercadoria em consignação.

08/2013

As NFs 378.698, 100.643, 482.549 e 101.828 (fls. 25-30), referem-se a operação de remessa de mercadoria em consignação, exceto a NF 48.549 (8fl. 29), que é de remessa bonificação/doação/brinde.

09/2013

As NFs 10.394, 36.761, 44.892, 37.029 e 150 (fls. 31-36), referem-se a operações de venda de produção de estabelecimento, exceto a NF 10.394 (fl. 31) que se refere a outras remessas de mercadorias.

10/2013

As NFs 27.450, 103.211 e 103.817 (fls. 37-40), referem-se a operações de mercadoria em consignação, exceto a NF 27.450 (fl. 37), que é de remessa bonificação e não de amostra grátis como afirmou o Impugnante.

Considerando que as mercadorias constantes dessas NFs com natureza de “remessa em bonificação” e “remessa em consignação”, escreve que “são produtos idênticos aos comercializados pelo contribuinte, mantenho a cobrança na Notificação”.

11/2015

A NF 14.676 de 15/01/2015 (fl. 41) foi excluída da planilha de cálculo (fls. 77-78), pois as mercadorias foram devolvidas através da NF 26 de 22/05/2015.

A NF 81.564 (fl. 44) de 05/11/2015 com data de saída nesta data e, posteriormente carimbada com saída em 23 e 24/11/2015 (CTRs de 23 e 24/11/2015 – fls. 46-47), foram mantidas sob o argumento de não importar para o lançamento fiscal a data de registro na escrita pelo contribuinte, pois pela data da saída (24/11/2015), conclui-se que a mercadoria entrou na Bahia no mês de novembro/2015 e mesmo que a mercadoria houvesse entrado em dezembro o pagamento deveria ocorrer em janeiro, “não se justificando o pagamento do imposto somente no ano seguinte: mês de fevereiro/2016, conforme DAE (fl. 63).

A NF 260.184 (fl. 49) foi excluída por ser referente a catálogos (fl. 77-78).

12/2015

A NF 47.246 de 15/12/2015 com data de saída de 21/12/2015 (CTR de 22/12/2015 – fl. 56) e a NF 10.382 de 17/12/2015 (fl. 57 – CTR de 17/12/2015, fl. 58), foram mantidas sob o argumento de não importar para o lançamento fiscal a data de registro na escrita pelo contribuinte, pois pela data da saída (22 e 17/12/2015), conclui-se que a mercadoria entrou na Bahia no mês de novembro/2015 e mesmo que a mercadoria houvesse entrado em dezembro o pagamento deveria ocorrer em janeiro, “não se justificando o pagamento do imposto somente no ano seguinte: mês de fevereiro/2016, conforme DAE (fl. 63).

Pois bem, analisando os autos e ponderando as razões de acusação e defesa, passo a decidir.

Em relação ao prazo decadencial – que alberga cerca de 90% da Notificação - o Código Tributário Nacional – CTN prevê duas situações que a doutrina define como: a) *Regra Geral* - situação prevista no artigo 173 e que, conforme o caso, serve a todos os tributos e; b) *Regra Especial* - situação prevista no § 4º, do artigo 150 que, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, serve aos tributos sujeitos a lançamento por homologação, como é o caso do ICMS.

Portanto, eis as disposições legais que interessa para o *desisum* deste tópico no caso:

Art. 150. 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.

...

§ 4º 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.

...

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

De pronto, observo que para qualquer das regras acima, para produção dos consequentes efeitos jurídicos sempre há de considerar a data em que o crédito fiscal se vê constituído, algo que apenas se completa com a ciência do devedor acerca da exigência tributária, pois esta lhe permite conhecer as condições em que deve pagar sua dívida tributária ou exercer seu direito de impugna-la.

No caso dos tributos originalmente sujeitos a lançamento por homologação (como é o caso do ICMS), essa data pode ocorrer em duas situações: **a)** pela “regra especial” contida no parte geral do § 4º do art. 150, do CTN, a constituição definitiva do crédito ocorre/coincide com a confissão da existência do crédito tributário, este explicitado e primeiramente valorado pelo próprio contribuinte nas declarações e informações que faz ao Fisco e havendo pagamento menor que o acertadamente apurado/declarado pelo contribuinte, a constituição definitiva do crédito ocorre na data em que o sujeito ativo recebe/conhece a declaração do contribuinte, tendo este, a partir da data em que foi informado da obrigação tributária pelo contribuinte, o prazo de cinco anos para

exigir o crédito tributário, inclusive sem necessidade de lançamento fiscal de ofício; **b)** pela “regra geral” contida no art. 173, I, do CTN, em face da exceção contida na parte final do § 4º do art. 150 do CTN (ocorrência de dolo, fraude ou simulação), inclusive quando o contribuinte apura/informa/declara acertadamente o valor devido, mas não o recolhe ou o recolhe em valor insignificante, situação em que o sujeito passivo pode constituir o crédito tributário via lançamento fiscal de ofício, dentro do prazo de cinco anos, a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado – quando constatar a não declaração/apuração ou declaração/apuração menor que a devida, ou mesmo diretamente inscrever o valor previa e corretamente apurado pelo devedor, em dívida ativa, quando nada dele recebeu ou recebeu em valor insignificante, prazo em que, como antes já observado, deve ser incluído a data em que o sujeito passivo foi cientificado da existência do lançamento tributário, quando feito de ofício.

Ora, a despeito de outras alegações de mérito que será posteriormente apreciada, contrariando a alegação defensiva de contagem do prazo decadência pela regra especial contida no art. 150, § 4º do CTN, a acusação fiscal é de falta de recolhimento de ICMS Antecipação parcial devido pelas aquisições interestaduais através das notas fiscais relacionadas no demonstrativo suporte de fls. 02-03 (Infração **07.21.03**) e não de recolhimento menor que o devido (Infração **07.21.02**).

É que, em situação tal, de há muito este CONSEF firmou entendimento que a contagem do prazo decadencial ocorre sob a regra geral prevista no artigo 173, I do CTN. De primeiro, porque sendo a exação fiscal decorrente de lançamento de ofício, para qualquer situação o artigo 107-A do COTEB que dispunha como “*dies a quo*” da contagem do prazo decadencial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento tributário poderia ter sido efetuado, independentemente da conduta do contribuinte, se praticada ou não com dolo, fraude ou simulação.

Contudo, em face de divergências interpretativas judiciais e administrativas do Artigo 107-A do COTEB, este dispositivo legal foi revogado pela Lei 13.199, de 28/11/2014, fundamentalmente, por força da Súmula Vinculante (SV) nº 08, de 12 de junho de 2008 do STF, que afastou a possibilidade de regulação do prazo decadencial em legislação que não seja Lei Complementar à Constituição Federal.

Por consequência, visando orientar a resolução da divergência interpretativa no nível interno da SEFAZ, a Procuradoria Geral do Estado, órgão de assessoramento jurídico do Estado, competente para formar, em última instância a jurisprudência administrativa do Estado (Constituição Estadual: Art. 140; Regimento Interno da PGE: Art. 2º, incisos I, V e XXI) foi instada a pronunciar acerca do tema e oportunamente enunciou o Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0, abaixo transcrito, consolidando a jurisprudência administrativa acerca da decadência com relação ao ICMS.

Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0

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 corresponderia às operações declaradas.

Ressalva: 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, § 5º, do COTEB, então válida, vigente e eficaz.

Nota I: 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.

Nota 2: 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.

Para o crédito tributário decorrente de lançamento de ofício – que pode ser aplicado a todos os tributos - e que é o caso em tela -, como já insinuado, a maior doutrina brasileira entende que sua constituição se completa com a ciência do devedor acerca da exigência tributária, pois esta lhe possibilita conhecer as condições em que deve adimplir a dívida, bem como exercer seu direito de contestá-la.

Para o lançamento de ofício, quanto aos tributos sujeitos originalmente ao lançamento por homologação, que pode ocorrer por lançamento de ofício ou por decurso de prazo, essa corrente doutrinária defende que a homologação tem por objeto o pagamento do tributo (Carvalho, Paulo de Barros, “Lançamento por homologação – Decadência e pedido de restituição”, *Repertório IOB Jurisprudência*, nº 3/97, p. 73; Navarro Coelho, Sacha Calmon de, *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Forense, Rio de Janeiro, 2006. p. 774).

Nesse caso, havendo declaração e pagamento do valor mensal que o contribuinte apura ainda que eventual equívoco na apuração previa do sujeito passivo seja posteriormente detectado em auditoria fiscal (o que não ocorreu no caso, pois aqui se exige ICMS de operações não declaradas pelo autuado), a publicidade e a constituição definitiva do crédito, ocorre com a confissão da existência da obrigação tributária. Esta confissão é explicitada e primeiramente valorada pelo próprio contribuinte nas informações que passa ao fisco, por exemplo, em face da entrega da Declaração de Contribuições e Tributos Federais - DCTF ou de Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, hoje DMA.

Quando o imposto é apurado, ainda que declarado ao ente tributante, mas não é recolhido, a jurisprudência não só é firme que a contagem do prazo ocorre pela regra do art. 173, I do CTN, como se configura crime contra a ordem tributária (HC 442494 SC 2018/0068488-5, DJ 03/04/2018, Relator Ministro Rogerio Schietti Cruz). Portanto, situação que se inclui na norma de exceção contida na parte final do § 4º do art. 150 do CTN. Nesse caso, ainda que o ente tributante tenha 5 (cinco) anos para cobrar o valor declarado, nem mesmo há necessidade de constituição do crédito fiscal por lançamento de ofício, podendo ser diretamente inscrito na Dívida Ativa (RPAF: Art. 54-A).

Ademais, no caso de ICMS, tributo inicialmente sujeito a lançamento por homologação se faz necessário outras observações. A primeira é que tratando de fato gerador com período de apuração mensal, todas as ocorrências de cada período se concentram na data de cada apuração para efeito de formação da relação jurídica obrigacional, data também em que se deve considerar a do fato gerador para cada bloco de operações mensais, ou seja, último dia de cada período de apuração do imposto.

A segunda é que, tratando-se de tributo primariamente apurável pelo contribuinte, em caso de auditoria posterior da qual decorra lançamento tributário de ofício, muitas são as situações que podem ocorrer e que para efeito de contagem do prazo decadencial, podem se enquadrar na regra do art. 150, § 4º, ou, por exceção, na regra do art. 173, I, ambos do CTN. Por exemplo:

- a) Em caso de apuração de imposto devido por auditoria de levantamento quantitativo de estoque em que se constata imposto devido por omissão de saídas de mercadoria tributável (que não é o caso em tela), como também as exações fiscais decorrentes de operações

omitidas, não declaradas pelo sujeito passivo, **como é o caso de ICMS Antecipação Parcial aventado nesta Notificação**, dúvida não há que o sujeito passivo não registrou as operações nos livros próprios; não as declarou para conhecimento do fisco; não recolheu o imposto respectivo e, então, dúvida também não há quanto à sua dolosa omissão a respeito da obrigação tributária devida, situação em que o prazo decadencial deve ser contado com a regra do art. 173, I do CTN, por se incluir na situação de exceção do §4º, do artigo 150 do CTN;

- b) Do mesmo modo, em caso de uso indevido de crédito fiscal decorrente de operações com mercadorias cuja saída posterior ocorre sem tributação ou com BC reduzida, dúvida também não há quanto ao uso de crédito fiscal **manifestamente ilegítimo**, pois antecipadamente o sujeito passivo é consciente da situação e se assim procedeu, agiu inequivocamente com intenção de dolo, fraude ou simulação, situação destacada no segundo parágrafo da nota 2 do Incidente de Uniformização da PGE.

Importante frisar que a matéria aqui veiculada tem vários precedentes nesse órgão julgante administrativo. Consta de vários processos, cujas decisões de primeira instância, não acolhendo a tese defensiva, foram referendadas pela instância recursal. Nesse sentido, cito os Acórdãos JJF nº 0097-01/10; JJF nº 0263-04/11; JJF nº 0120-03/12; JJF nº 0210-05/13; JJF nº 0317-01/13; JJF nº 0213-01/15; JF nº 0015-05/16; CJF nº 0377-11/11; CJF nº 0261-12/13; CJF nº 0263-12/14; CJF nº 0093-12/17.

Ora, para o caso concreto, o termo inicial do prazo quinquenal foi 01/01/2014 e o termo final foi 31/12/2018. Portanto, tendo em vista que o próprio contribuinte - sem qualquer contestação do autor do feito em juízo administrativo e a despeito do recibo de correio de fl. 06 indicar a data de entrega em 09/01/2019 -, declara ter sido cientificado da existência da lavratura da Notificação Fiscal em 03/01/2019, de fato se operou a decadência para as ocorrências de 2013, uma vez que a constituição do crédito em discussão apenas se completou em 03/01/2019. Neste particular, ainda que o Impugnante tenha arguido outras questões de mérito para as ocorrências de 2013, a análise sobre tais questões resta prejudicada, em face da constatada perda do direito da Fazenda Pública constituir eventual crédito a elas relativo.

Passada a questão preliminar de mérito com o acolhimento da ocorrência do instituto da decadência, ainda que tendo como parâmetro a regra de prazo prevista no art. 173, I do CTN e não sob a regra especial contida no art. 150, § 4º, do CTN, como pretendido pelo Impugnante, resta analisar as ocorrências de novembro e dezembro 2015.

Para novembro, observando que a NF 14.676 de 15/01/2015 foi excluída em face de comprovação de que as mercadorias foram devolvidas, vê-se no demonstrativo suporte referido (fl. 78), que a despeito de o Notificante atestar o recolhimento do ICMS Antecipação Parcial em 25/02/2016 pelo DAE de fl. 55, restou a exação relativa à NF 81.564 de 05/11/2015, sob o argumento de para o lançamento não importar a data do registro da NF na escrita fiscal (04/01/2016), ainda que os CTRs do transporte das mercadorias tenham sido emitidos em 23 e 24/11/2015. Sem embargo, o argumento da Notificante é infundado tendo em vista que o livro Registro de Entradas (fl. 61) provando a favor do sujeito passivo, indica o registro da NF em 04/01/2016, data plenamente compatível com a saída da mercadoria do estabelecimento remetente situado no Estado do Paraná.

Para dezembro, observando que a NF 260.184 (fl. 49), foi excluída por não se referir a aquisição interestadual de mercadoria para revenda, vê-se no demonstrativo suporte referido (fl. 78), que a despeito de o Notificante também atestar o recolhimento do ICMS Antecipação Parcial em 25/02/2016 pelo DAE de fl. 55, restou apenas a exação relativa às NF 47.246 e 10.382, respectivamente emitidas em 15 e 17/12/2015, também sob o argumento de para o lançamento não importar a data do registro da NF na escrita fiscal (05/01/2016), ainda que os CTRs do transporte das mercadorias tenham sido emitido em 17/12/2015. Sem embargo, o argumento da Notificante também é infundado tendo em vista que o livro Registro de Entradas (fl. 64), provando a favor do Impugnante, indica o registro das NFs em 04 e 08/01/2016, datas plenamente compatíveis com a saída da mercadoria do estabelecimento remetente situado no Estado em Santa Catarina.

Portanto, tendo em vista que o recolhimento do ICMS Antecipação Parcial ocorreu na forma prevista no art. 332, § 2º (redação vigente à época dos fatos geradores), ou seja no mês subsequente ao da entrada das mercadorias no estabelecimento adquirente, a exação relativa às ocorrências de 2015 são insubsistentes.

Voto, pois, pela **IMPROCEDÊNCIA** da Notificação Fiscal.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, em instância ÚNICA, julgar **IMPROCEDENTE** a Notificação Fiscal nº **232127.0001/18-5**, lavrada contra **S R L COSMO UTILIDADES E SERVIÇOS**.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 08 de dezembro de 2020.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS – JULGADOR

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR - JULGADOR