

**A. I. Nº** - 269130.0005/19-1  
**AUTUADO** - CARLOS RODRIGUES DE SANTANA  
**AUTUANTE** - MIRIAM BARROSO BARTHOLO  
**ORIGEM** - DAT/SUL INFAZ OESTE  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 19-02/2021

## **2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO JJF Nº 0003-02/21-VD**

**EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. VALOR SUPERIOR AO DESTACADO NOS DOCUMENTOS FISCAIS.** Infração não elidida pelo sujeito passivo. Reconhecida a decadência parcial. Infração parcialmente subsistente. **2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO NAS AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS. SAÍDAS POSTERIORES TRIBUTADAS NORMALMENTE. MULTA DE 60% SOBRE O IMPOSTO QUE DEVERIA TER SIDO PAGO POR ANTECIPAÇÃO PARCIAL.** Restou comprovada a falta de pagamento do ICMS devido por antecipação parcial. Considerando que as mercadorias tiveram tributação regular nas operações subsequentes, aplica-se a multa equivalente a 60% do imposto não antecipado. Acolhida a prejudicial de decadência parcial. Rejeitadas as questões preliminares. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

## **RELATÓRIO**

O Auto de Infração ora apreciado, foi lavrado em 13 de março de 2019, e refere-se à cobrança de crédito tributário no valor de R\$43.670,39, além de multa de 60% pela constatação das seguintes infrações:

Infração 01. **01.02.40.** Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado nos documentos fiscais, no total de R\$3.873,03, fato constatado nos meses de janeiro, março, abril e julho de 2014.

Infração 02. **07.15.03.** Multa percentual sobre o imposto (ICMS) que deixou de ser paga por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas para fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, fato ocorrido em fevereiro, abril, junho, julho, setembro, novembro e dezembro de 2014, maio, julho, outubro a dezembro de 2015, fevereiro a junho, outubro e dezembro de 2016, fevereiro, maio e junho de 2017, totalizando R\$39.797,36.

Tempestivamente, a autuada, por seu advogado, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 21 a 32, onde alega ser a autuação absolutamente improcedente não merecendo prosperar, até porque como se demonstrará, não existe configuração de qualquer ilegalidade perpetrada pela autuada que agiu corretamente, tendo escriturado a DMA com todas as operações que ensejaram o recolhimento do ICMS, apurado e recolhido regularmente o imposto.

Ocorre que restará demonstrado que por erro escusável, houve divergência entre as DMA escrituradas e o SPED enviado diretamente pelo contribuinte, sem que tal erro representasse, contudo, falta do recolhimento do imposto, discorre.

Suscita a preliminar de nulidade da infração 02, pois a mesma se encontra eivada de vício que lhe acarreta invalidade, uma vez que, como sabido, ser o lançamento atividade administrativa vinculada que exige do agente público a observância de todas as formalidades intrínsecas e extrínsecas exigidas pela Lei.

Ressalta estar a nulidade insanável demonstrada no presente Auto de Infração, pois o montante do débito tributário não corresponde à realidade tributável, uma vez o demonstrativo constante para fundamentar a *“infração 03 omite ou não considera vários aspectos negociais que significam receitas, como alienações ou até mesmo a utilização de créditos provenientes de limites concedidos por cheques especiais, que foram computados equivocadamente como desembolsos referentes às receitas tributáveis, ou seja, vendas.*

*Esta generalização erroneamente utilizada pela autuante implica em irrefutável nulidade da autuação fiscal, pois patente a inclusão em seus demonstrativos de receitas, valores com origem comprovada, o que provoca a não determinação segura do montante do débito tributário a ser exigido”.*

Do mesmo modo, ao analisar a infração 02 detalhadamente, chega à conclusão, a partir de uma análise comparativa entre as descrições das infrações e os seus demonstrativos de débito, que não foram preenchidos requisitos formais previstos no RPAF, regras procedimentais que obrigatoriamente deveriam ser cumpridas pelos agentes administrativos, em virtude de suas atividades serem plenamente vinculadas, especificamente no tocante ao inciso IV, do artigo 39, reproduzido.

Constata não ter a autuante relacionado, de forma individualizada, as notas fiscais de entrada, nas quais são feitas as apurações do ICMS antecipação parcial a recolher e o respectivo DAE de recolhimento da antecipação parcial referente a essas notas fiscais.

Logo, para que se atribua validade à infração 02, importante saber se a autuação foi pelo não recolhimento do ICMS antecipado parcialmente, ou se este foi recolhido a menor, apontando-se, no demonstrativo de débito o valor devido, abatendo-se o valor supostamente recolhido a menor, o que não foi feito, e assim, facilmente se constata que o demonstrativo de débito não discrimina separadamente cada fato (valor devido – valor recolhido a menor – diferença cobrada).

A inobservância das exigências previstas no artigo 39 do RPAF, acima mencionadas, eivou de vício insanável a infração 02, objeto de apreciação, pois um demonstrativo de débito que não discrimina o valor devido, o valor recolhido a menor e a diferença cobrada, prejudica o exercício pleno do seu direito de defesa, haja vista que não se identifica, com precisão, a infração cometida, completa.

Diz ser certo que é de rigor que as deliberações administrativas, dentre elas, as notificações e autuações que repercutam na esfera jurídica dos administrados, sejam revestidas do manto da legalidade e robustas ao ponto de resguardar os princípios, constitucionalmente garantidos, do contraditório e da ampla defesa.

Conclui, portanto, que a agente autuante não respeitou os preceitos procedimentais inerentes à sua atividade, não preenchendo, assim, as formalidades necessárias à validade da autuação, o que autoriza a decretação de nulidade da infração 02 nos termos do artigo 18, II e IV do RPAF, uma vez que acarretou no cerceamento ao seu amplo direito de defesa, em virtude de que não se identificou, com precisão, a infração cometida.

Argui, a seguir, no tocante ao lançamento por homologação, que é o caso do ICMS, o prazo decadencial tem início no primeiro dia do exercício em que o imposto deveria ter sido lançado, quando não se tem como vislumbrar a data da ocorrência do fato gerador (artigo 173, inciso I do CTN) e da data do respectivo fato quando se puder determiná-la (artigo 150, § 4º do CTN).

Como é regra de Direito, iniciada a fluência do prazo decadencial, nenhum fato terá efeito sobre seu transcurso, sendo que de acordo com o artigo 173, II do CTN o direito de proceder ao lançamento extingue-se em cinco anos contados da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Em sendo assim, decaiu o direito do Fisco em cobrar eventual ICMS devido até 30/04/2014. Assim, pugna pelo reconhecimento da homologação tácita, em virtude do transcurso do prazo

decadencial entre a data do pagamento supostamente menor até a notificação do presente Auto de Infração, arremata.

Passando a analisar o mérito, fala ser sabido que o lançamento tributário não se afasta do conceito de ato administrativo, cujos elementos constituem pressupostos necessários para a sua validade. Aliado à competência, forma, objeto e finalidade, o motivo é um dos elementos cuja não observância acarreta a invalidade do ato por estar contaminado pelo vício de ilegalidade.

Tem como inaceitável no Direito Público a prática de ato administrativo/lançamento sem que o Fisco tenha tido, para tanto, razões de fato ou de direito, responsáveis pela emissão da vontade, e por se tratar de função vinculada, cabe à Administração verificar a existência, no mundo real, dos fatos previstos na norma tributária ensejadora do lançamento, promovendo o seu perfeito enquadramento para efeito de aplicação da sanção.

Informa ter sido a presente autuação lavrada exclusivamente através de fiscalização realizada através do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED). Tal sistema foi criado pelo governo federal para o recebimento de informações fiscais e contábeis das empresas, uma verdadeira plataforma para envio das obrigações acessórias para o fisco, sendo o SPED composto por projetos distintos: Escrituração Contábil Digital (SPED Contábil), Escrituração Fiscal Digital (SPED Fiscal) e a Nota Fiscal Eletrônica (NF-e). Por meio deles é realizada uma integração entre as três esferas governamentais fiscalizatórias (federal, estadual e municipal).

Menciona que o contribuinte também escritura a DMA mensal que é a Declaração Mensal de Apuração do ICMS, sendo que, conforme informado acima, a fiscalização se restringiu a analisar o seu SPED do período de 2014 a 2017.

Reconhece que, por erro escusável, na mencionada SPED não fez constar o crédito acumulado nos anos de 2012 e 2013 devidamente escriturado e aproveitado em 2014 para pagamento/compensação com o ICMS apurado em 2014, como atestam as DMA do período, que sempre estiveram à disposição do Fisco.

Especificamente em 2014, confirma estar o débito declarado na EFD diferente da DMA, uma vez que no SPED não foram feitos os ajustes de lançamento do crédito de antecipação parcial e não foi informado o saldo credor do período anterior no valor de R\$215.052,23 (referente aos anos de 2012 e 2013 conforme declarado na DMA).

Se não bastasse, assevera ter deixado de registrar no SPED o ICMS antecipação parcial devidamente recolhido, em que pese estarem devidamente escriturados nas DMA mensais do período. Ou seja, o saldo apontado em 2015, que por equívoco declarado na EFD está diferente da DMA, uma vez que no SPED não foram feitos os ajustes informando o lançamento do crédito de antecipação parcial.

Garante demonstrarem as DMA que todas as operações foram devidamente escrituradas, foi lançado o ICMS e apurado regularmente na conta corrente do contribuinte, e, noutro giro, não houve uma análise detalhada de cada operação, mercadoria envolvida, tampouco das DMA mensais.

Ressalta, por oportuno, que tocante ao ICMS, o Princípio da Não-Cumulatividade está disciplinado pelo artigo 155, § 2º, I da Carta Política que prevê o direito ao aproveitamento dos créditos de ICMS através do abatimento do imposto cobrado nas operações anteriores (e que, por isso, constitui crédito do mesmo), ainda que se tenha originado em operações ou prestações de serviços diversas.

Regra geral, a operação de entrada faz surgir o direito ao crédito do ICMS em conformidade com o artigo 155 da CF/1988 e artigo 19, da Lei Complementar 87/1996, pontua, negando qualquer irregularidade de sua parte, que corretamente escriturou todas as operações em seus livros, inclusive nas DMA, apurou e recolheu o ICMS devido.

Assim, deve ser julgado insubsistente/improcedente o Auto de Infração, uma vez ter recolhido regularmente o ICMS devido, inexistindo qualquer prejuízo para o Estado da Bahia.

Se não bastasse, em relação à infração 02, o lançamento lhe imputou a inobservância da obrigação de recolher a antecipação parcial do ICMS devido na operação, decorrente das aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização, entretanto, deixou de observar aspectos como redução de base de cálculo, mercadorias que não estão sujeitas a antecipação parcial, se apegando, apenas, ao total ou diferencial de alíquota, como também o mês que a mercadoria entrou no estabelecimento.

Assevera determinar o RICMS que a antecipação parcial seja recolhida sobre a nota fiscal de entrada sujeita a essa tributação no momento em que a mercadoria chega à empresa, através de DAE que deve constar o número dessa nota fiscal objeto da antecipação parcial, todavia a autuante desconsiderou os DAE's que comprovam o recolhimento da antecipação parcial referente a cada Nota Fiscal de entrada.

Garante ter restado comprovado o recolhimento de forma individualizada, uma vez que a antecipação parcial é recolhida com base em cada nota fiscal de entrada, observado as peculiaridades das mercadorias, em especial, hipóteses em que não é devida a antecipação parcial e outras que existem redução de base de cálculo, não tendo a fiscalização analisado detalhadamente cada operação, deixando, inclusive, de observar que existem notas fiscais sujeitas à antecipação parcial e ao diferencial de alíquota que devem ser excluídas da planilha, e os respectivos DAE's de pagamento.

Tece considerações acerca do instituto da antecipação parcial e sua base legal, constatando que o legislador determinou uma antecipação parcial do recolhimento do ICMS devido na operação subsequente de saída, em valor igual à diferença decorrente da aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo, deduzindo-se o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição, ou seja, na prática, obrigou o recolhimento antecipado do diferencial entre a alíquota interna subsequente, aplicada na saída e a alíquota interestadual aplicada na entrada.

Logo, como esse diferencial de alíquota corresponde em regra a 5%, essa é a alíquota que deve ser aplicada à base de cálculo para se apurar o valor do ICMS devido a título de antecipação parcial. Quando da realização da operação subsequente de saída, aplica-se a alíquota de 17%, deduzindo-se os valores recolhidos na operação anterior de entrada, bem como do valor já antecipado parcialmente, sendo que no presente caso, o ICMS decorrente da operação subsequente de saída (interna) foi recolhido corretamente, portanto, não existe imposto devido na operação.

Destaca que não efetuar a antecipação parcial não equivale a não pagar o imposto devido, mas tão somente deixar de antecipar parte do ICMS que posteriormente foi recolhido corretamente.

Frisa, não haver que se falar em cobrança do ICMS, já que este foi devidamente recolhido quando da realização da operação subsequente de saída (interna).

Salienta, por oportuno, que o demonstrativo de débito não observou, ainda, que existem mercadorias com redução de base de cálculo, o que evidencia, do mesmo modo, a insubsistência da autuação nesse ponto, e se não bastasse, foram consideradas no cálculo notas fiscais que não estão sujeitas à antecipação parcial.

Entender de outra forma representaria verdadeiro enriquecimento sem causa do Estado da Bahia, finaliza.

Fala que o ICMS que deveria ter sido recolhido por antecipação parcial foi pago integralmente quando do recolhimento do ICMS na operação interna de saída, não existindo, portanto, falta de recolhimento do tributo, mas mera procrastinação do seu pagamento, não tendo ocorrido dolo, má-fé, simulação, fraude ou sonegação.

Reitera, mais uma vez, que nem a exigência de imposição de multa por descumprimento de obrigação pode ser imputada, já que é incontroverso o recolhimento integral do imposto devido nas operações realizadas pela empresa.

Esclarece, não ter havido qualquer prejuízo para o Estado da Bahia já que o ICMS devido na operação foi corretamente recolhido.

Diante do exposto, como o que buscou o legislador foi a antecipação do diferencial de alíquota que, no presente caso, foi devidamente recolhido, inclusive o ICMS devido na operação subsequente, inexistindo ICMS a ser cobrado a qualquer título, tampouco a multa imposta, restando demonstrado, destarte, a insubsistência/improcedência da infração 02, assegura.

Em conclusão, requer, inicialmente, seja reconhecida a decadência do presente lançamento para cobrança de eventual ICMS devido até 30/04/2014, e em relação ao mérito, diz que restou demonstrado que por erro escusável da Autuada, ao prestar informações via SPED, não houve informação acerca do crédito acumulado nos anos de 2012 e 2013 devidamente escriturado e aproveitado em 2014 para pagamento/compensação com o ICMS apurado em 2014, como atestam as DMA do período.

Do mesmo modo, como o que buscou o legislador foi a antecipação do diferencial de alíquota que, no presente caso, foi devidamente recolhido, inclusive o ICMS devido na operação subsequente, inexistindo ICMS a ser cobrado a qualquer título, tampouco a multa imposta, entende demonstrada, destarte, a insubsistência/improcedência da infração 02.

Diante do exposto e comprovado requer seja julgada insubsistente/improcedente a autuação.

Informação fiscal prestada pela autuante às fls. 44 a 55, após transcrever os argumentos defensivos apresentados, indica no que se refere a *“interpretação da legislação tributária”*, acreditar ser equívoco do contribuinte, ao confundir escrituração fiscal, com informações econômico-fiscais, das quais a DMA é uma espécie.

Apona que a DMA se constitui em resumo e exato reflexo dos lançamentos efetuados nos livros fiscais, na forma do artigo 255, § 1º, inciso I do RICMS/97 (reproduzido), podendo ser modificada de ofício *“sempre que divergirem com os dados constantes nos livros e documentos fiscais”*, o que não ocorre com a EFD, no que o presente processo é um exemplo evidente.

Após copiar os artigos 247, § 1º, 254, inciso I e 255, § 1º, inciso I e § 6º todos do RICMS/12, aponta que no processo presente existem duas infrações, sendo que na primeira, o valor do crédito lançado na EFD é maior do que o correto, diante do fato de o valor destacado no documento fiscal de entrada da mercadoria foi transcrito a maior, gerando apropriação de crédito indevido, o que somente pode ser feito mediante análise da EFD e notas fiscais.

Observa não ter o contribuinte feito qualquer comentário acerca da mesma, opinando pela sua manutenção integral.

Quanto a segunda infração, diz versar sobre a falta de recolhimento tempestivo da antecipação parcial devida por aquisição de mercadorias fora da Bahia, cabendo a imposição de multa.

Esclarece ser a mesma calculada mediante a seleção de itens das notas fiscais de entrada, sobre as quais cabe imposto a antecipar, item a item. Em seguida, visto que os documentos de recolhimento não informam a que itens se referem, obtém o montante mensal da antecipação parcial, sendo que desse valor é deduzido o total recolhido, relativo ao mesmo período conforme código no documento de arrecadação, sendo a diferença apurada considerada antecipação parcial não recolhida tempestivamente, cabendo sobre esse valor a cobrança de multa, uma vez que a obrigação de recolher não se deu no momento determinado pela legislação.

Quanto a menção pela defesa de *“infração 03”*, supõe se referir a outro Auto de Infração, uma vez que no presente não há referência a receitas ou aportes financeiros.

Se insurge veementemente contra ao apontamento defensivo de inobservância de requisitos do RPAF/99, uma vez que os demonstrativos elaborados e constantes na mídia que acompanha o lançamento, contêm todas as informações necessárias, informando a nota fiscal, o item passível de antecipação parcial, seu valor, ICMS destacado, unidade da Federação, base de cálculo utilizada pela fiscalização, cálculo do crédito de acordo com a fiscalização, e valor a recolher, discriminando separadamente cada fato.

Quanto as tabelas “*Antecipação Parcial do ICMS recolhida a menor ou não recolhida – Resumo do débito*”, informam o total do ICMS por antecipação parcial a ser recolhido, nelas podendo ser encontrado o valor efetivamente recolhido pela empresa, de acordo com os documentos de arrecadação encontrados nos sistemas da SEFAZ, sendo que sobre a diferença não recolhida, é calculada a multa proporcional a este valor computada.

Discorda inteiramente da assertiva quanto a decadência ocorrida para o ano de 2014, uma vez que os eventos ocorridos em tal ano só serão considerados tacitamente homologados se não houver cobrança no decorrer do ano de 2019, sendo que tal processo se iniciou em março daquele ano.

No que diz respeito à primeira infração, registra o fato de o contribuinte não tecer nenhum comentário, razão bastante para a manutenção da sua cobrança. Quanto à infração 02, pontua caber a imposição de multa.

Passando a analisar o mérito da autuação, informa que na primeira infração, como se trata de diferença entre as notas fiscais eletrônicas e a EFD, evidentemente só poderia ser realizada com o auxílio destes dois tipos de documentos, enquanto a verificação da antecipação parcial foi realizada a partir da análise da EFD, notas fiscais eletrônicas recebidas pelo contribuinte e os valores de arrecadação encontrados no Sistema SEFAZ, descabendo em ambas as infrações, análise de DMA.

Em relação a não cumulatividade alegada, assinala que a infração 01 se refere a uma correção do valor do crédito, de modo a espelhar a nota fiscal eletrônica, e a infração 02 corresponde a cobrança de multa pela não tempestividade do recolhimento da antecipação parcial, não se tratando de imposto.

Reafirma ter analisado cada item adquirido pela empresa, legislação aplicada, elementos a serem integrados à base de cálculo e que as tabelas elaboradas informam ao contribuinte todos os detalhes necessários para que seja possível se verificar os cálculos da fiscalização, o que não fez a autuada.

Indica que os sistemas da SEFAZ não informam a quais itens das notas fiscais se referem o recolhimento da antecipação parcial, tendo abatido aqueles valores sob tal rubrica, calculados em seus totais mensais.

Assinala que os CFOP apresentados nas tabelas elaboradas, foram indicados pelo próprio contribuinte no SPED, tendo o autuado selecionado quais itens foram adquiridos para comercialização, inexistindo nas mesmas CFOP de imobilizado ou uso e consumo.

Afirma estar obrigada à cobrança da multa, pelo não pagamento tempestivo da antecipação parcial, uma vez se tratar de infração tipificada na legislação.

Ao final, sustenta a correção de seus cálculos, e solicita a manutenção integral do Auto de Infração.

## VOTO

O presente lançamento, constitui-se em duas infrações arroladas 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 do Intimação para Apresentação de Livros e Documentos e/ou Prestação de Informações, transmitida pelo DTE em 16/01/2019 (fl. 07), através da mensagem 111.178, lida e cientificada em 21/01/2019.

A memória de cálculo da autuação se encontra às fls. 08 a 17, e em formato digital na mídia de fl. 18.

A autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão as infrações cometidas, apontando as condutas praticada pelo contribuinte, e tidas como contrárias 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.

Por outro lado, a empresa autuada compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou aspectos das infrações que entendia lhe amparar, trazendo fatos e argumentos que ao seu entender elidiriam as mesmas, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório.

Registro não terem sido encartados no processo mídias com as manifestações, quer de autuado, quer da autuante, o que dificulta sobremaneira a instrução processual.

Existem questões preliminares a serem apreciadas inicialmente, o que passo a fazer neste momento.

De plano, registro que embora a defesa tenha mencionado fatos relativos à “*infração 03*” o lançamento se compõe apenas de duas infrações, não sendo possível, pois, ao julgador analisar tais argumentos.

Quanto a prejudicial de decadência ainda que parcial arrolada pela defesa, esclareço que a legislação, 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*”.

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.

A Procuradoria Geral do Estado da Bahia, através da sua Procuradoria Fiscal, sustentou, igualmente, por largo período, inclusive junto no 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, repensou o entendimento anterior da matéria, 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 de n.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 não somente lançado o imposto, como, da mesma forma, antecipado o pagamento de que nos fala o dispositivo legal acima enunciado, sendo clara e inquestionável a aplicação do mesmo, frente aos esclarecimentos prestados pela autuante em sede de informação fiscal.

A autuação se deu em 13/03/2019, (fl. 01), todavia a ciência ao contribuinte autuado do lançamento somente ocorreu em 30/04/2019, na forma do documento de fl. 19, através do domicílio tributário eletrônico do contribuinte, mensagem 121.180, de 29/04/2019.

Logo, seguindo o entendimento predominante, nesta data (30/04/2019), a rigor do artigo 150, § 4º do CTN, cabível ao caso, diante da realização de pagamento antecipado, ainda que parcial, é o marco para a cobrança realizada, sendo que aqueles anteriores lançados devem ser excluídos, no caso, as ocorrências de janeiro, fevereiro e março de 2014.

Diante de tal posicionamento, cristalino está que no caso em comento relativo às infrações lançadas, a Secretaria da Fazenda se manteve inerte frente ao ocorrido, ou seja, ao recolhimento a menor realizado pelo sujeito passivo, frente ao longo lapso temporal, deixando ocorrer a decadência ora aventada.

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.

Contudo, como já igualmente pacificado nos Tribunais Superiores, o débito declarado e não pago (caso da infração 02), consiste em crédito tributário constituído a favor do Fisco e apto a ser inscrito em dívida ativa e executado, sem qualquer outra providência adicional, como decidido no AgRg no REsp 1.192.933/MG, Relator Ministro Benedito Gonçalves, 1ª turma, DJe 11/02/2011.

Logo, não pode o julgador, ante tal fato, fechar os olhos e deixar de praticar a almejada justiça fiscal, razão pela qual, entendo presente a hipótese de decadência parcial, vez que o valor do imposto foi lançado, escriturado, e recolhido, ainda que insuficientemente, abarcando as ocorrências do período de janeiro a março de 2014, sem qualquer ato da Administração Tributária no sentido de preservar o seu interesse ou homologar aquele valor. Por tais razões, acolho a argumentação defensiva, devendo os valores lançados no período acima indicado ser excluídos.

Quanto ao argumento defensivo trazido pela defesa, por não ter sido obedecido o regramento para a constituição do crédito tributário, o que desembocaria na nulidade do lançamento, rejeito, pelo fato de serem os demonstrativos elaborados pela autuante e inseridos na mídia de fl. 18 devidamente esclarecedores e completos em relação as ocorrências verificadas pela fiscalização, não restando quaisquer dúvidas acerca dos fatos tidos como infracionais, proporcionando o pleno exercício do direito de defesa pelo contribuinte, e o exercício do contencioso, como já firmado anteriormente, razão da rejeição dos mesmos.

Em relação a arguição de falta de listagem dos DAE de recolhimento da antecipação parcial referente, lembro que tais documentos se encontram em poder e pertencem ao contribuinte, estando listados os valores e pagamentos em planilha elaborada pela autuante e inserida nos demonstrativos elaborados pela mesma, não se constituindo em elemento que venha a se constituir em nulidade processual.

De igual maneira, acaso existissem mercadorias com redução de base de cálculo, arroladas na infração 02, bem como mercadorias não destinadas a comercialização, caberia ao contribuinte apontar tais ocorrências, em respeito ao regramento contido no artigo 142 do RPAF/99:

*“Art. 142. A recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária”.*

No mérito, a infração 01, não tendo sido trazidos aos autos elementos que conseguissem desconstituir a acusação fiscal formulada, como firmado pela defesa, a qual, em sentido contrário, confirma a existência de divergências, consoante relatado linhas acima, nem eventual pedido de retificação das EFD transmitidas, em momento anterior ao lançamento, há de se manter a autuação, em princípio.

Todavia, em função do reconhecimento da decadência parcial para os meses de janeiro e março de 2014, a mesma subsiste apenas parcialmente, nos seguintes meses e valores:

2014

Abril R\$ 1.763,78

Julho R\$ 1.229,34

A infração 02, consoante acusação formulada pela autuante, impõe a cobrança de multa percentual sobre parte do valor do imposto devido por antecipação parcial, descabendo se falar em lançamento de imposto, dupla tributação, ou desrespeito ao princípio da não cumulatividade, este último, plenamente obedecido, diga-se de passagem.

A tese defensiva se resume à alegação de divergência entre as DMA enviadas e o SPED transmitido, sem representar falta de recolhimento do imposto.

Inicialmente, em relação a antecipação parcial alguns fatos relativamente a tal instituto, necessário se esclarecer que 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, estando tal regra insculpida no artigo 12-A da Lei 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 (IPI), 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.

Esta é a base legal para a adoção de tal mecanismo, se constituindo em ocorrência de fato gerador do tributo, inexistindo, portanto, qualquer dúvida acerca não somente da legalidade de tal instituto, como, de igual modo, da existência de fato gerador para a sua cobrança.

O fato de eventualmente a DMA estar divergente do SPED, em seus dados, conforme indicação da defesa, não contribui para o deslinde da matéria, pelo fato de aquela (DMA) dever ser o espelho deste (SPED), representado pela transmissão da Escrituração Fiscal Digital, obrigação do contribuinte, a qual deve obedecer ao regramento contido nos artigos 247 a 253 do RICMS/12.

O próprio contribuinte reconhece não ter feito o recolhimento tempestivo de antecipação parcial, nas aquisições interestaduais em relação a algumas operações/itens, ao afirmar textualmente que *“o ICMS que deveria ter sido recolhido por antecipação parcial foi pago integralmente quando do recolhimento do ICMS na operação interna de saída, não existindo, portanto, falta de recolhimento do tributo, mas mera procrastinação do seu pagamento, não tendo ocorrido dolo, má-fé, simulação, fraude ou sonegação”*, razão maior para a imposição da multa pela intempestividade do recolhimento ocorrido (grifo do relator).

Pela quantidade de ocorrências, se percebe ser uma constante as divergências apontadas, e não um simples equívoco decorrente de mero erro na quantificação do imposto a recolher a título de antecipação parcial, vez que constatada ao longo de quatro exercícios.

Não se tem notícia nos autos de qualquer retificação realizada pelo contribuinte, no sentido de sanar a divergência dita existente, ainda que não provada, e sendo a DMA mero reflexo da escrituração fiscal, e como bem sabido, documento de informação econômico fiscal, há de prevalecer o dado assinalado na EFD, tal como tomado pela autuante, o que leva à conclusão pela pertinência da acusação, devendo ser mantidas as parcelas não abrangidas pela decadência, o que concorre para a parcial manutenção da mesma em R\$23.443,35, de acordo com a demonstração abaixo:

2014

Abril	R\$	88,52
Junho	R\$	261,43
Julho	R\$	91,63
Setembro	R\$	738,87
Novembro	R\$	1.030,01
Dezembro	R\$	373,16

2015

Maio	R\$ 493,67
Julho	R\$ 1.306,37
Outubro	R\$ 47,30
Novembro	R\$ 112,32
Dezembro	R\$ 784,43

2016

Fevereiro	R\$ 16,77
Março	R\$ 147,93
Abril	R\$ 1.642,46
Maio	R\$ 2.748,80
Junho	R\$ 3.130,64
Outubro	R\$ 54,50
Dezembro	R\$ 1.822,88

2017

Fevereiro	R\$ 67,10
Maio	R\$ 84,17
Junho	R\$ 8.400,40

Por tais razões, o lançamento é tido como parcialmente procedente em R\$26.506,48, na forma do demonstrativo abaixo:

Infração 01	R\$ 3.063,12
Infração 02	R\$ 23.443,35

## 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 **269130.0005/19-1**, lavrado contra **CARLOS RODRIGUES DE SANTANA**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto valor de **R\$3.063,12**, acrescido da multa de 60%, além no valor de **R\$23.443,36** a título de multa previstas no artigo 42, incisos VII, alínea “a” e II, alínea “d” da Lei 7.014/96, respectivamente, bem como os acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 21 de janeiro de 2021.

JORGE INÁCIO DE AQUINO - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS - JULGADOR