

N.F. N° - 279757.0023/20-1  
NOTIFICADO - RAIA DROGASIL S/A  
NOTIFICANTES - AGILBERTO MARVILA FERREIRA E AVELINO PEREIRA DOS SANTOS FILHO  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 03.09.2021

**5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACORDÃO JJF N° 0094-05/21NF-VD**

**EMENTA:** ICMS. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. BENS DESTINADOS AO ATIVO E/OU CONSUMO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. A Notificada deixou de recolher ICMS DIFAL, nas aquisições interestaduais e internas de material de uso ou consumo. Verificada decadência alcançada contada a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no art. 150, § 4º do CTN, em relação aos meses de janeiro a junho de 2015, lavratura da notificação efetuada em 29/06/2020, Infração parcialmente caracterizada. Notificação Fiscal **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

A Notificação Fiscal em epígrafe, no Modelo Fiscalização de Estabelecimento, lavrada em **29/06/2020**, exige da Notificada ICMS no valor histórico de R\$4.845,23, mais multa de 60%, equivalente a R\$2.907,14, e acréscimo moratório no valor de R\$1.466,45, perfazendo um total de R\$9.218,82, em decorrência do cometimento de uma única infração cujo período apuratório se fez nos meses de janeiro a novembro de 2015, janeiro a dezembro de 2016:

Infração 01 – 06.05.01 Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades conforme demonstrativo Drogasil\_0570\_Difal, parte integrante do Auto de Infração, cópia entregue ao Autuado.

Enquadramento Legal: Artigo 4º, inciso XV da Lei nº 7.014/96, c/c art. 305, § 4º, inciso III, alínea “a” do RICMS/BA, publicado pelo Decreto de nº 13.780/2012. Multa tipificada no art. 42, inciso II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96.

A Notificada se insurge contra o lançamento, através de seu representante, manifestando impugnação apensada aos autos (fls. 61 a 70.), e documentação comprobatória às folhas 71 a 130, protocolizada no CONSEF/PROTOCOLO na data de 14/10/2020 (fl. 60).

Em seu arrazoado, a Notificada preconiza que parte do crédito tributário exigido na Notificação Fiscal foi alcançada pela decadência, como se observa do próprio relato da infração, o lançamento exige tributo correlato a fatos geradores ocorridos entre 31/01/2015 e 31/12/2016, alegando que o ICMS corresponde a tributo devido por homologação, aplicando-lhe, portanto, o disposto no art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

Aponta que a dicção do mencionado mandamento legal é clara ao estabelecer que o lançamento por homologação ocorre quando a “legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa”, e que no caso da regra do art. 150, § 4º tem-se que teria o Fisco o prazo de 05 (cinco) anos para efetuar o lançamento, contado da data dos respectivos fatos geradores.

Pontua que como há cobrança dos períodos de apuração de 01/2015 e 06/2015 e o lançamento só foi elaborado em 29/06/2020, os débitos de tais períodos encontram-se, extintos por decadência.

Alega, subsidiariamente, o caráter confiscatório da multa e impossibilidade de aplicação de juros sobre tal penalidade, se mantida a exigência ora combatida, estar-se-ia ferindo o princípio do “não-confisco” previsto na Constituição Federal, uma vez que aplicada multa de 60% sobre o

valor do tributo exigido, com violação, portanto, do artigo 150, inciso IV da Constituição Federal, e dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, aplicáveis com ênfase aos atos da Administração Pública, alicerçando a sua contestação com o ensinamento do magistrado Hugo de Brito Machado, bem como entendimentos da Corte Suprema, a título ilustrativo, de julgamento da ADI 551/Rj no qual há apreciação sobre a desproporcionalidade na aplicação de sanções administrativas, e outros julgados deste Supremo Tribunal.

Finaliza, diante do exposto, solicitando o parcial cancelamento do lançamento fiscal, vez que o crédito tributário pertinente aos períodos de apuração de 01/2015 e 06/2015 encontra-se extinto pela decadência, nos termos do art. 156, inciso V do Código Tributário Nacional.

Um dos Notificantes, na Informação Fiscal (fls. 134 e 135) assinala que a Notificação Fiscal em discussão, que lançou o Crédito Tributário no valor de R\$4.845,23, decorre da falta de recolhimento do ICMS diferença de alíquotas nas entradas de mercadorias destinadas a uso e/ou consumo do estabelecimento, e que o único argumento apresentado pela Notificada é quanto à decadência do Crédito Tributário lançado no período de janeiro a maio de 2015 recorrendo para tal o art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional.

Consigna que seguindo entendimento já proferido em decisões das Câmaras de Julgamento Fiscal (CJF), a exigência do ICMS diferencial de alíquota nesses meses decorreu do fato da Notificada não ter apurado ICMS a recolher e, claro, não ter efetuado recolhimento nesses períodos, conforme evidencia a apuração do ICMS na sua EFD-Escrivatura Fiscal Digital (fl.134) onde a Notificada registrou saldo credor na sua escrita fiscal TODOS os meses do exercício de 2015, restando provado no auto o cometimento da infração pela Notificada que não questionou seu mérito, nem valores.

Complementa que a razão defensiva da Notificada seguiu na direção da decadência dos meses de janeiro a maio de 2015, que montam exigência acumulada de R\$49,79.

Finaliza, que seguindo entendimento da PROFAZ e CJF, os Notificantes mantêm a exigência dos valores de janeiro a maio de 2015 pelo fato da Notificada ter mantido, nesses meses, saldo credor na sua escrita fiscal e, consequentemente, não ter realizado nenhum recolhimento de ICMS ali apurado.

Distribuído o Processo Administrativo Fiscal - PAF para esta Junta, fiquei incumbido de apreciá-lo. Entendo como satisfatórios para formação do meu convencimento os elementos presentes nos autos, estando o PAF devidamente instruído. É o relatório.

## VOTO

A Notificação Fiscal em epígrafe, no Modelo Fiscalização de Estabelecimento, lavrada em 29/06/2020, exige da Notificada ICMS no valor histórico de R\$4.845,23, mais multa de 60%, equivalente a R\$2.907,14, e acréscimo moratório no valor de R\$1.466,45, perfazendo um total de R\$9.218,82, em decorrência do cometimento de uma única infração (06.05.01), de deixar de recolher ICMS decorrente da diferença entre alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras Unidades da Federação, cujo período apuratório se fez nos meses de janeiro a novembro de 2015, janeiro a dezembro de 2016.

O enquadramento legal utilizado baseou-se no artigo 4º, inciso XV da Lei nº 7.014/96, c/c art. 305, § 4º, inciso III, alínea “a” do RICMS/BA, publicado pelo Decreto de nº. 13.780/2012, e multa tipificada no art. 42, inciso II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96.

Inicialmente, constato que o presente lançamento foi efetuado de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e a multa aplicada, relativamente às irregularidades apuradas, não foi verificada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I

a IV do art. 18 do RPAF-BA/99, para se determinar a nulidade da Notificação Fiscal.

Em seu arrazoado, de forma sintetizada, a Notificada preconiza que parte do crédito tributário, períodos de apuração de 01/2015 a 06/2015, exigido na Notificação Fiscal, foi alcançada pela decadência, tendo em vista que a lavratura ocorreu em 29/06/2020, alegando que o ICMS corresponde a tributo devido por homologação, aplica-lhe, portanto, o disposto no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional.

Alega, subsidiariamente, o caráter confiscatório da multa de 60%, e impossibilidade de aplicação de juros sobre tal penalidade, se mantida a exigência ora combatida, estar-se-ia ferindo o princípio do “não-confisco”, previsto na Constituição Federal, alicerçando a sua contestação com o ensinamento do magistrado Hugo de Brito Machado, bem como entendimentos da Corte Suprema, a título ilustrativo, de julgamento da ADI 551/RJ, no qual, há apreciação sobre a desproporcionalidade na aplicação de sanções administrativas, e outros julgados deste Supremo Tribunal.

Um dos Notificantes, na Informação Fiscal, assinala que a Notificação Fiscal em discussão lançou o Crédito Tributário no valor de R\$4.845,23, decorrente **da falta de recolhimento** do ICMS, diferença de alíquotas nas entradas de mercadorias destinadas a uso e/ou consumo do estabelecimento, conforme evidencia a apuração do ICMS na sua EFD-Escrivatura Fiscal Digital da Notificada, e que o único argumento apresentado é quanto à decadência do Crédito Tributário lançado no período de janeiro a maio de 2015, recorrendo para tal o art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, do qual discorda, tendo em vista entendimento da PROFAZ e CJF, mantendo a exigência dos valores de janeiro a maio de 2015, pelo fato da Notificada ter mantido nesses meses saldo credor na sua escrita fiscal, e, consequentemente, **não ter realizado nenhum recolhimento de ICMS** ali apurado.

Averiguo que a lide trata da infração da Notificada ter deixado de recolher ICMS, decorrente da diferença entre alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras Unidades da Federação, neste sentido, a defesa apresentada, no mérito, não contesta a infração, alegando apenas haver decaído o direito da fazenda em relação aos fatos geradores ocorridos entre 31/01/2015 e 31/12/2016, por se tratar de tributo devido por homologação.

Em seguimento, ao analisar a documentação apostada pelos Notificantes (fls. 09 a 11), contendo as notas fiscais auditadas e o “DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DO ICMS DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA NAS ENTRADAS DE BENS E/OU MATERIAIS PARA USO E/OU CONSUMO DO ESTABELECIMENTO”, expostos a seguir, verifico que a Notificada recolheu o DIFAL do ICMS, no entanto, em valor inferior ao DIFAL do ICMS apurado pelos Notificantes, gerando-se, portanto, uma diferença, objeto da lavratura da presente notificação:

DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DO ICMS DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA NAS ENTRADAS DE BENS E/OU MATERIAIS PARA USO E/OU CONSUMO DO ESTABELECIMENTO													
	01/01/2015	01/02/2015	01/03/2015	01/04/2015	01/05/2015	01/06/2015	01/07/2015	01/08/2015	01/09/2015	01/10/2015	01/11/2015	01/12/2015	
	31/01/2015	28/02/2015	31/03/2015	30/04/2015	31/05/2015	30/06/2015	31/07/2015	31/08/2015	30/09/2015	31/10/2015	30/11/2015	31/12/2015	
PE	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
GO	64,71	28,92	75,92	43,50	22,36	37,12	50,56	63,40	63,78	28,24	31,50	42,82	
PR	24,57	8,08	15,34	20,68	23,56	28,21	74,99	23,65	22,92	14,08	24,82	23,45	
SP	34,84	0,00	25,70	0,00	1.641,65	0,00	518,50	687,11	59,14	75,44	155,62	352,83	
RS	57,88	85,75	80,54	85,55	99,35	88,51	87,49	75,47	130,58	91,72	63,11	194,20	
ICMS Difal apurado	182,00	122,75	197,50	149,73	1.786,92	153,84	731,54	849,63	276,42	209,48	275,05	613,30	
RAICMS	178,54	119,25	194,01	142,83	1.780,06	146,96	748,66	842,77	269,58	206,05	150,43	793,40	
ICMS Difal a menor	3,46	3,50	3,49	6,90	6,86	6,88	0,00	6,86	6,84	3,43	124,62	0,00	
	01/01/2016	01/02/2016	01/03/2016	01/04/2016	01/05/2016	01/06/2016	01/07/2016	01/08/2016	01/09/2016	01/10/2016	01/11/2016	01/12/2016	
	31/01/2016	29/02/2016	31/03/2016	30/04/2016	31/05/2016	30/06/2016	31/07/2016	31/08/2016	30/09/2016	31/10/2016	30/11/2016	31/12/2016	
PE	0,00	0,00	0,00	0,00	34,93	44,83	109,44	154,15	85,48	95,68	24,57	132,13	
GO	13,36	23,48	71,76	53,94	25,50	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
PR	29,14	31,11	33,49	33,00	67,84	30,41	28,79	20,92	38,51	30,18	33,53	51,15	
SP	169,24	271,85	5.470,52	9.498,18	49,18	0,00	0,00	0,00	52,14	0,00	120,73	1.161,11	
RS	0,00	202,04	0,00	267,27	207,85	198,69	683,71	0,00	624,43	422,07	377,89	763,45	
ICMS Difal apurado	211,74	528,48	5.575,77	9.852,39	385,30	273,93	821,94	175,07	800,56	547,93	556,72	2.107,84	
RAICMS	175,73	395,71	4.575,74	8.046,02	278,95	189,23	611,35	143,59	452,17	352,98	356,04	1.587,77	
ICMS Difal a menor	36,01	132,77	1.000,03	1.806,37	106,35	84,70	210,59	31,48	348,39	194,95	200,68	520,07	

Neste sentido, tem-se que segundo o art. 139 do Código Tributário Nacional - CTN, o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. Uma vez ocorrido o fato imponível, surge a obrigação tributária e o seu objeto é o crédito tributário, a quantia que deverá

ser paga pelo contribuinte, formalizada pelo lançamento. O lançamento, como instituto jurídico, nada mais é do que a conversão de uma obrigação incerta e ilíquida, numa obrigação líquida e certa (certa quanto a existência e líquida quanto ao objeto), é a apuração do *quantum debeatur* e a identificação do sujeito passivo. Assim, com a **lavratura da notificação fiscal**, consuma-se o lançamento do crédito tributário (art. 142 do CTN).

Conforme o Incidente de Uniformização PGE nº 2016.194710-0, quanto à obrigação principal, o prazo decadencial deve ser contado a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no art. 150, § 4º do CTN, quando o contribuinte declarar a ocorrência do fato jurídico tributário, apurar o montante do imposto devido, mas efetuar o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas.

Por outro lado, quanto à contagem do 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, o entendimento firmado apontou no sentido de que conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, 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 valor efetivamente devido, em virtude da configuração de dolo, fraude ou simulação.

Na análise do entendimento manifestado pela PGE/PROFIS, permite-se concluir, que no caso de Notificação Fiscal de exigência de ICMS, atinente à declaração da ocorrência do fato jurídico tributário, apurar o montante do imposto devido, mas efetuar o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas, aplica-se a regra contida no § 4º, do art. 150 do CTN, significando dizer que, se diz respeito à hipótese de lançamento por homologação 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 à posterior homologação, expressa ou tácita, pela referida autoridade, como é o caso do ICMS, diferentemente do entendimento dos Notificantes.

No presente caso, a Notificação Fiscal foi lavrada em 29/06/2020, sendo que o período objeto da notificação abrange os meses do exercício de 2015 (**janeiro, fevereiro, março, abril, maio, junho, agosto, setembro, outubro e novembro**), e janeiro a dezembro de 2016.

Considerando que no caso de pagamento em montante inferior, sem a configuração de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial se dá na forma do § 4º, do art. 150 do CTN, no presente caso, indubitavelmente, o crédito tributário foi alcançado pela decadência, no período de **31/01/2015 a 31/05/2015**, haja vista que **ultrapassado o prazo de cinco anos para constituição do crédito tributário**, cabendo a exclusão dos referidos valores dos itens destes períodos da notificação, tal qual impugnado pela Notificada.

Diante disso, considerando que parte da exigência de que cuida esta notificação fiscal foi alcançada pela decadência - conforme explicitado -, o valor de R\$4.845,23, originariamente apontado na Notificação Fiscal, com a exclusão do valor do crédito tributário descaído de R\$24,21, fica reduzido para **R\$4.821,02**, conforme demonstrativo abaixo:

OCORRÊNCIA	DT. VENC	VAL. HIST. (R\$)	VLR. JULG. (R\$) EXCL. DECADÊNCIA
31/01/2015	09/02/2015	3,46	0,00
28/02/2015	09/03/2015	3,50	0,00
31/03/2015	09/04/2015	3,49	0,00
30/04/2015	09/05/2015	6,90	0,00
31/05/2015	09/06/2015	6,86	0,00

30/06/2015	09/07/2015	6,88	6,88
31/08/2015	09/09/2015	6,86	6,86
30/09/2015	09/10/2015	6,84	6,84
31/10/2015	09/11/2015	3,43	3,43
30/11/2015	09/12/2015	124,62	124,62
31/01/2016	09/02/2016	36,01	36,01
29/02/2016	09/03/2016	132,77	132,77
31/03/2016	09/04/2016	1.000,03	1.000,03
30/04/2016	09/05/2016	1.806,37	1.806,37
31/05/2016	09/06/2016	106,35	106,35
30/06/2016	09/07/2016	84,70	84,70
31/07/2016	09/08/2016	210,59	210,59
31/08/2016	09/09/2016	31,48	31,48
30/09/2016	09/10/2016	348,39	348,39
31/10/2016	09/11/2016	194,95	194,95
30/11/2016	09/12/2016	200,68	200,68
31/12/2016	09/01/2017	520,07	520,07
<b>VALOR TOTAL</b>		<b>4.841,77</b>	<b>4.821,02</b>

Em decorrência do argumento de que a multa aplicada é exorbitante, por entender que a mesma viola o princípio do não confisco, frente a esse argumento, esclareço que as multas por descumprimento de obrigação principal não podem ser reduzidas por esta instância administrativa. O Estado da Bahia, ao promulgar a Lei de nº 7.014/96, a qual, adequou a legislação estadual aos ditames da Lei Complementar nº 87/96, nos arts. 40 a 46, conceitua, tipifica e determina as regras e percentuais de penalidades a serem aplicadas diante da constatação de descumprimento de obrigação tributária, bem como os percentuais de redução das mesmas, e as condições necessárias para tal.

Registre-se, que o preposto fiscal, no momento do lançamento tributário, deve, pois, em atenção às normas legais vigentes, aplicar os percentuais previstos para cada uma das infrações verificadas, em nome não somente do princípio da legalidade, como, igualmente, do princípio da segurança jurídica, não estando a sua aplicação sujeita à discricionariedade senão da lei. Em suma, entendo que a multa foi aplicada corretamente, conforme previsão legal, não cabendo acolhimento a solicitação de sua redução.

Isto posto, acolho a decadência suscitada pela Notificada, e voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE da Notificação Fiscal.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, em instância ÚNICA, julgar **PROCEDENTE EM PARTE**, a Notificação Fiscal nº **279757.0023/20-1**, lavrada contra **RAIA DROGASIL S/A**, devendo ser intimado o notificado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$4.821,02**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 15 de julho de 2021.

ANTÔNIO EXPEDITO SANTOS DE MIRANDA - PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

EDUARDO DUTRA FREITAS – RELATOR

VLADIMIR MIRANDA MORGADO - JULGADOR