

A. I. N° - 279757.0066/20-2  
AUTUADO - CNOVA COMÉRCIO ELETRÔNICO S.A.  
AUTUANTES - AGILBERTO MARVILA FERREIRA e JALON SANTOS OLIVEIRA  
ORIGEM - DAT/METRO IFEP COMÉRCIO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET 06/07/2021

**2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0096-02/21-VD**

**EMENTA:** ICMS. 1. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE INTERMUNICIPAL E INTERESTADUAL. EMPRESA TRANSPORTADORA NÃO INSCRITA NO ESTADO DA BAHIA. IMPOSTO RETIDO E NÃO RECOLHIDO. O contribuinte autuado não conseguiu carrear aos autos comprovação do recolhimento do imposto destacado nos documentos fiscais. Não acolhida a prejudicial de decadência parcial. Rejeitada a arguição preliminar. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 30 de setembro de 2020 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$370.969,96, além de multa de 100% pela constatação da seguinte infração:

Infração 01. **07.09.01.** Deixou de recolher o ICMS retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações de serviços de transporte interestaduais e intermunicipais, efetuadas por autônomo ou empresa transportadora não inscrita neste Estado, nos meses de janeiro a outubro de 2015.

Informam os autuantes ser a autuação “referente às prestações contratadas junto a Topcargas Logística e Transporte Rodoviário Ltda., estabelecidas em São Paulo e no Paraná, conforme demonstrativo CNova\_ST\_Fretes/CTUFR, parte integrante do Auto de Infração, cópia entregue ao Contribuinte”.

Tempestivamente, o autuado, por seus advogados, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 18 a 24-v, na qual, após resumo dos fatos, argumenta no sentido da necessidade do cancelamento do Auto de Infração, visto que o autuante deveria indicar quais as circunstâncias materiais narradas, não podendo a exigência imposta prosperar, devendo, pois, ser cancelada, consoante restará demonstrado.

Fala acerca da necessidade de cancelamento do Auto de Infração, diante de caber ao autuante, na sua ótica, indicar no ato de lançamento tributário a norma jurídica que, sob as circunstâncias materiais narradas autorizaria ao contribuinte cobrar o ICMS incidente sobre a prestação de serviço de transporte, inclusive para justificar a condição de responsável tributário que lhe foi atribuída. Ou seja, indagar: qual o fundamento da substituição tributária invocada no Auto de Infração?

Após transcrever o artigo 8º e § 6º da Lei 7.014/96, bem como o artigo 332, inciso III, alínea “g”, itens 1 e 2 do RICMS/12, vê a fundamentação legal presente no Auto de Infração como inadequada, pois versa sobre a base de cálculo da retenção do imposto na circulação de mercadorias, e não na prestação de serviço de transporte, tratando-se, pois, de fundamentação legal completamente estranha à situação dos autos, não apresentando a mínima aptidão para suportar a acusação fiscal e, por conseguinte, o imposto exigido por substituição tributária.

Ao assim proceder na fundamentação de sua acusação fiscal, a fiscalização incorre em flagrante lesão aos princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório protegidos pelo artigo 5º, inciso LV da Constituição Federal de 1988, assim como os dispositivos legais do Capítulo XII que

trata das provas no CPC/15, aplicável subsidiariamente no processo administrativo nos termos do seu artigo 15, aduz.

Tem como cediço que tal circunstância (prejuízo ao contraditório/ampla defesa) não pode, em nenhuma hipótese, ser admitida, tanto que, em voto-vista proferido em caso análogo (AgRg no AI nº 1.260.662/MG), a Ministra do STJ Eliana Calmon expressou, claramente, que o interesse arrecadatório e a alegação de efetividade do processo executivo não podem suplantar os cânones do ordenamento jurídico relativos ao devido processo legal e à ampla defesa.

Desta forma, entende deva a decisão administrativa ser anulada por cercear o direito de defesa ao não permitir que possa identificar fundamentos válidas que justifiquem validamente a cobrança e revelem a correta aplicação do Direito aos fatos, implicando em nítido prejuízo ao exercício de seu direito à ampla defesa e ao contraditório, garantidos constitucionalmente inclusive no âmbito do processo administrativo (artigo 5º, LIV e LV da CF/88).

Registra que o ato de lançamento, por ser um procedimento administrativo por excelência, deve ser lavrado com base em regras jurídicas muito bem delimitadas, regras estas que, além de prescreverem uma conduta imparcial por parte dos servidores públicos responsáveis pela sua lavratura, estabelecem também critérios objetivos quanto à forma como deve se desenrolar o referido processo investigatório.

Traz lição de Alberto Xavier e Paulo de Barros Carvalho, cujos trechos reproduz, arrematando que tendo em vista, pois, que o procedimento administrativo concentra em si a aplicação objetiva da lei, não se pode aceitar que a Fiscalização ampare suas conclusões em dispositivos legais cujo teor é completamente estranho à matéria fática.

Observa que à margem de fundamentação legal válida para a responsabilidade tributária atribuída, há apenas uma presunção indevida de que seria responsável pelo crédito tributário, a qual deve ser rigorosamente afastada, pois mesmo a presunção exige que a autoridade administrativa comprove, à luz do Direito, a ocorrência do fato jurídico. Nesse sentido, inclusive, se posiciona a melhor doutrina, na forma de ensinamento doutrinário de Fabiana Del Padre Tomé, em trecho copiado.

Argumenta ter o CTN, em seu artigo 142 (transcrito), determinado que a atividade de lançamento exercida pelas Autoridades Fazendárias implica verificação do fato gerador da obrigação correspondente.

Indica que, ao assim proceder, a Fiscalização acabou por afrontar:

- a) o artigo 142, do CTN, tendo em vista que a fundamentação legal do Auto de Infração, como demonstrado, é inadequada para justificar a responsabilidade que lhe foi atribuída;
- b) o princípio constitucional da vedação ao confisco (artigo 150, V da CF/88), pois a cobrança atinge o seu patrimônio sem nenhum indício de legalidade;
- c) o princípio da estrita legalidade tributária, pois a autoridade administrativa não cumpriu o seu dever, insculpido no artigo 142 do CTN, de demonstrar, por meio do silogismo-tributário, que os fatos narrados na acusação fiscal encontrariam amparo na legislação, deixando, portanto, de “verificar” a ocorrência da obrigação tributária;
- d) a proteção à capacidade contributiva, constitucionalmente assegurada (artigo 145, § 1º da CF/88), pois, os autuantes, ao efetuarem lançamento em desacordo com a lei, lhes exigem tributo além da sua capacidade econômica; e
- e) o equilíbrio entre o Fisco e o contribuinte, pois a exigência, na verdade, implica manifesto enriquecimento ilícito do Erário, que tomará para si valores que não lhe são devidos.

Conclui, ante o exposto, que o lançamento em tela é manifestamente nulo, e deve ser cancelado na sua totalidade, em razão de não apresentar fundamentação legal válida para amparar a acusação fiscal formulada, com o decorrente arquivamento do processo administrativo instaurado por padecer de vício de nulidade insanável.

Invoca, a seguir, a existência de decadência do Direito de Constituir o Crédito Tributário no período de janeiro a setembro de 2015, uma vez que, consoante narrado, o lançamento do ICMS por substituição tributária se reporta a fatos geradores supostamente ocorridos nos meses de fevereiro a novembro de 2015.

Ocorre que, quando da lavratura do Auto de Infração, o direito de constituir os créditos tributários já havia decaído em relação os meses de janeiro a setembro de 2015, que representam o valor de R\$364.939,36, correspondente a 98,37% do montante lançado a título de ICMS (R\$370.969,96), arremata.

Indica que uma vez realizado o auto lançamento do imposto, como é o caso do ICMS, cabe ao Fisco, na existência de controvérsias entre o valor recolhido e aquele supostamente devido, impulsionar o procedimento administrativo por meio do qual se dará a constituição do crédito tributário, a seu ver, ainda devido, tendo tal entendimento matriz no disposto do artigo 142 do CTN, conforme reprodução.

Ressalta que a competência para constituição desse crédito tributário não pode ser atribuída ao Fisco por prazo indeterminado, condição esta que traria insegurança jurídica a todo o universo de contribuintes sujeitos à Administração Pública-Fiscal e justamente por tais premissas, o Legislador Complementar editou o artigo 150, parágrafo 4º, do CTN, através do qual fixou o prazo decadencial de cinco anos para a constituição do crédito tributário relativo a tributo sujeito ao lançamento por homologação (auto lançamento), copiando o seu conteúdo

Rememora ter sido cientificada do Auto de Infração, que efetivou o lançamento, em 13/10/2020, ou seja, após o decurso do prazo decadencial de cinco anos, que atingiu, como dito, os meses janeiro a setembro de 2015 e deste modo, fica evidente que os fatos geradores referentes a tal período não mais poderiam ser objeto de análise na data da lavratura do Auto de Infração, para fins de lançamento do referido crédito tributário, supostamente devido, tendo em vista o incontestável transcurso do prazo decadencial de cinco anos contados da ocorrência dos fatos geradores, nos termos do artigo 150, § 4º do CTN.

De acordo com o tal dispositivo, para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a Administração Pública tem o prazo de cinco anos, a partir da ocorrência do respectivo fato gerador, para formalizar o crédito tributário, sendo que, expirado este lapso temporal sem que ele tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário, frisa.

Pontua ser o ICMS imposto cujo lançamento se dá por homologação, portanto, sujeito à regra prevista no artigo 150, § 4º do CTN. Assim, é de se considerar que a regra para formalizar o crédito tributário oriundo de apropriação de créditos do ICMS, não pode ser diferente da regra estabelecida pelo CTN para o próprio imposto, além do que, sucintamente, a jurisprudência dos Tribunais Superiores frente ao tema, notadamente do STJ, está atualmente consolidada no seguinte sentido:

a) o prazo decadencial aplicável aos tributos e contribuições sujeitos à modalidade de lançamento por homologação, onde se inclui o ICMS, é de cinco anos;

b) no tocante à contagem do referido prazo, a regra a ser aplicada depende da situação envolvida, a saber:

b.1) se o contribuinte realiza o pagamento do tributo/contribuição, ainda que em valor inferior ao efetivamente devido, sem que tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, a contagem se dará pela regra do § 4º, do artigo 150 do CTN, ou seja, cinco anos contados a partir da ocorrência do respectivo fato gerador;

b.2) se o contribuinte apura o tributo/contribuição, mas não realiza qualquer recolhimento, nem apresenta a devida declaração ao Fisco, a contagem se dará conforme a regra do inciso I, do artigo 173 do CTN, ou seja, cinco anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do respectivo fato gerador; e

b.3) se o contribuinte apura o tributo/contribuição, não realiza qualquer recolhimento, mas apresenta declaração ao Fisco (GIA, por exemplo), segundo a jurisprudência atual, não se trata de prazo decadencial, mas, sim, prescricional e, por conseguinte, a contagem deve observar o regramento previsto no artigo 174 do CTN, ou seja, cinco anos a partir da data da constituição definitiva do crédito (entrega da respectiva declaração ao Fisco).

Assevera que nos casos em que o contribuinte realizou o pagamento do tributo/contribuição, porém em valor inferior ao efetivo ou “supostamente” devido, como é exatamente o caso dos autos, sem que tenha ocorrido em fraude, dolo ou simulação, a contagem se dará pela regra prevista pelo § 4º, do artigo 150, do CTN, ou seja, cinco anos a contar da ocorrência do respectivo fato gerador.

Apresenta decisão do STJ, consoante ementas do AGRESP 1044953, 1ª Turma, Ministro Relator Luiz Fux, DJU 03/06/2009) e REsp 1651084/RJ, Relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 14/03/2017, DJe 20/04/2017).

Considera inequívoca a necessidade de que, no presente caso, o prazo decadencial seja contado a partir da data do fato gerador, é dizer, de observância ao termo inicial previsto no artigo 150, § 4º, do CTN, pois, no caso dos autos, realizou pagamentos a título de ICMS no período atingido pela decadência (Doc. 02), do que decorre a inequívoca aplicação da sistemática prevista pelo artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

Assim, deduz que nos termos do § 4º, do artigo 150, do CTN, é incontestável a ocorrência da decadência em relação aos fatos geradores ocorridos nos meses de janeiro a setembro de 2015, visto que, por inércia do Fisco, não foi realizado o lançamento no lapso temporal de cinco anos visando a constituição do crédito tributário em discussão, razão pela qual deverá a autuação ser cancelada.

Diante de todo o exposto, tendo sido demonstrada a improcedência da exigência, requer seja a presente impugnação julgada procedente, para o fim de, preliminarmente, declarar a nulidade do Auto de Infração, por ausência de fundamentação legal válida, conforme demonstrado, e no mérito, seja acolhida a presente impugnação para o fim de cancelar integralmente o Auto de Infração, determinando-se, por conseguinte, o arquivamento do processo administrativo instaurado.

Informação fiscal prestada por um dos autuantes às fls. 101 a 105, em relação à arguição de nulidade, ao seu entender, não se enquadra nas premissas do artigo 18 do Decreto 7629/99, transcrevendo os dispositivos citados na Lei 7.014/96, ao questionamento, especialmente o seu artigo 8º, chamando a atenção de ser a hipótese dos autos a contida no inciso V da Lei mencionada, invocando, de igual modo, o teor do artigo 298, Inciso I do RICMS vigente à época dos fatos geradores, igualmente reproduzido.

Tem como desconexo o argumento defensivo com a prática, isso porque reteve o ICMS Substituição Tributária nas prestações. Só não recolheu.

No mérito, argui que a extensa documentação acostada à peça defensiva, fls. 25 a 94, presta-se tão somente para comprovar que a empresa é a Via Varejo S/A, que por sua vez opera sob o nome de fantasia Casas Bahia.

Frisa não terem sido trazidos aos autos, pela autuada, nenhuma prova do recolhimento do imposto exigido no presente Auto de Infração.

Quanto a alegada decadência do direito de constituir o crédito tributário no período de janeiro a setembro de 2015, esclarece ter o lançamento obedecido o que prescreve o Incidente de Uniformização PGE 2016.194710-0, tendo em vista não ter a autuada efetuado nenhum recolhimento do ICMS Substituição Tributária retido nas prestações de serviços de transportes de cargas interestaduais. Aliás, muito menos o declarou. Ou seja, reteve, não recolheu e não declarou.

Reproduz o mencionado Incidente de Uniformização.

Considera perfeita a decisão da Segunda Turma do STJ no REsp 1651084/RJ (fl. 24), relatado pelo Ministro Herman Benjamin, destacado pela defesa, cujo trecho copia, bem como reputa perfeita a decisão da 1ª Turma no AGRESP 1044953, relatada pelo Min. Luiz Fux (fl. 23/v), igualmente reproduzida em trecho.

Ressalta descaber a alegação de que o ICMS Substituição Tributária retido não se constitui em lançamento por homologação, vez ser responsabilidade atribuída ao sujeito passivo por força de lei. E não ocorre “*pagamento antecipado*” de um imposto que ainda não foi retido, inclusive, o seu não recolhimento é capitulado pela Legislação Tributária como apropriação indébita.

Conclui não haver que se falar em decadência do Crédito Tributário objeto do Auto de Infração.

Finaliza, pontuando que se vê na peça defensiva apenas dois meros argumentos que não encontram respaldo na Legislação Tributária.

No primeiro, a autuada tenta eximir-se da responsabilidade que lhe é atribuída por força de lei mesmo a tendo cumprido em parte: reteve o ICMS Substituição Tributária nas prestações de serviços de transportes de cargas interestaduais realizados por transportadoras não inscritas no Estado da Bahia.

No segundo, tenta albergar-se em decisões de STJ, quando à decadência, que não lhe acolhe.

Por fim, não apresenta nenhuma prova do recolhimento do imposto exigido.

Assim, requer a procedência da ação fiscal.

Presente na sessão de julgamento, a advogada da empresa Dra. Gabriela Britto, OAB/SP 347.181, a qual em sede de sustentação oral, ressaltou a nulidade da autuação, trazendo decisão de outro julgamento ocorrido na 1ª JJF, relativo ao Auto de Infração 279757.0065/20-6, relatando que cabia ao fisco provar ter havido a retenção e o não recolhimento do imposto, bem como que os valores de frete e seguro não eram conhecidos, e por isso não foram incluídos na base de cálculo.

Pontua que junto com este Auto foi lavrado o outro Auto de Infração mencionado, que foi cobrado sobre as mesmas bases imposto, apenas em relação a empresas que possuíam inscrição estadual no estado da Bahia, e que caberia ao fisco provar a falta de retenção, apresentando tabela demonstrativa, com os valores, e não comprovando a falta de retenção do imposto, não se mostrando a acusação conexa aos fatos relatados, o que viola diversos princípios do processo administrativo tributário.

Em relação a decadência, argui que ainda que não tenha ocorrido o recolhimento sobre os valores retidos, o que não foi comprovado, o instituto tem que ser olhado sob uma ótica global, tendo ficado comprovado que a empresa recolheu o ICMS sobre todas as suas operações, durante o período autuado, e o fisco tinha desde este momento os elementos necessários para fazer a cobrança, tendo o contribuinte recolhido o imposto e também cumprido com todas as obrigações acessórias.

Questionada acerca da comprovação do envio dos relatórios suporte da acusação, a advogada da empresa sustenta não ter tido oportunidade de analisa-los.

Registro, por pertinente, equívoco verificado quando da publicação da pauta de julgamento no Diário Oficial quanto ao número do Auto de Infração, ainda que conste no sistema o número correto, e tendo a empresa comparecido ao julgamento, e, inclusive, feito sustentação oral, tal erro foi superado, diante da ausência de qualquer prejuízo para a empresa e/ou a defesa.

## VOTO

O presente lançamento, constitui-se em uma infração arrolada pela fiscalização, objeto de impugnação por parte do autuado.

Verifico que o sujeito passivo foi intimado acerca do início da ação fiscal através da lavratura e transmissão eletrônica de Cientificação de Início de Ação Fiscal em 13/07/2020, por meio do

Domicílio Tributário Eletrônico (DTE), mensagem 166.138, lida e científica pela empresa em 17/07/2020 (fl. 06).

A memória de cálculo da autuação se encontra às fls. 07 a 11, impressa, e em formato digital na mídia de fl. 12.

A ciência da autuação foi dada através da Intimação para Tomar Ciência e Efetuar Pagamento de Auto de Infração ou Contestação, transmitida por DTE, através da mensagem 178.012, de 05/10/2020, lida e científica pelo contribuinte em 12/10/2020 (fl. 14).

Os autuantes, quando do lançamento, descreveram 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 indicarem o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida nos artigos 142 do CTN e 39 do RPAF/99, preenchendo, pois, todos os requisitos de validade sob o aspecto formal.

Por outro lado, o contribuinte compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou aspectos da infração que entendia lhe amparar, trazendo fatos e argumentos que ao seu entender elidiriam a mesma, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório.

Existem questões prejudiciais a serem analisadas, o que faço neste momento.

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, 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 lançado o imposto, como, ao destacar o montante correspondente à substituição tributária devida nas operações de fretes efetuados por empresas transportadoras não inscritas no Estado da Bahia, entretanto, não realizou qualquer antecipação de pagamento de que nos fala o dispositivo legal acima enunciado, sendo clara e inquestionável a aplicação do mesmo, frente aos esclarecimentos prestados pelos autuantes em sede de informação fiscal.

A autuação se deu em 30/09/2020 (fl. 01), tendo a ciência ao contribuinte autuado do lançamento ocorrido em 12/10/2020, na forma do documento de fl. 14, através do Domicílio Tributário Eletrônico do contribuinte (DTE), mensagem 178.012, de 05/10/2020.

Logo, seguindo o entendimento predominante, nesta data (12/10/2020), a rigor do artigo 173, inciso I do CTN, incabível o reconhecimento da ocorrência de decadência ao caso, diante da não realização de pagamento antecipado, ainda que parcial, eis que a decadência somente ocorreria em 01/01/2021.

Diante de tal posicionamento, cristalino está que no caso em comento relativo à infração lançada, a Secretaria da Fazenda não se manteve inerte frente ao ocorrido, ou seja, ao não recolhimento realizado pelo sujeito passivo, razão pela qual não vislumbro qualquer ocorrência de período decaído.

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.

Este 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.

Não é o que se verifica do exame dos autos, e das informações nele contidas.

Logo, sendo o fato omissivo do pagamento do imposto verificado no ano de 2015, o prazo decadencial conta-se a partir de 01 de janeiro de 2016 encerrando-se em 31 de dezembro de 2020. Tendo o lançamento sido realizado em 30 de setembro de 2020 (fl. 01), com ciência em 12 de outubro de 2020, na forma da Intimação para Tomar Ciência e Efetuar Pagamento de Auto de Infração ou Contestação de fl. 14, inexiste qualquer sinal de decadência, diante da clara aplicação do artigo 173, inciso I, do CTN, razão pela qual rejeito a questão prejudicial posta, reafirmo.

Quanto a preliminar aventada, no sentido de que os autuantes deveriam indicar quais as circunstâncias materiais narradas, não podendo a exigência imposta prosperar, devendo, pois, ser cancelada, sendo necessário tal cancelamento do Auto de Infração, diante de caber aos mesmos, indicar no ato de lançamento tributário a norma jurídica que, sob as circunstâncias materiais narradas autorizaria lhe cobrar o ICMS incidente sobre a prestação de serviço de transporte, inclusive para justificar a condição de responsável tributário que lhe foi atribuída, questionando qual o fundamento da substituição tributária invocada no Auto de Infração, algumas considerações são pertinentes.

A primeira delas, é quanto ao fato de ser a infração fruto do destaque, retenção e não recolhimento de imposto devido por substituição, acusação bastante clara e precisa, com amparo e previsão legal, além de apenação explicitamente indicada na legislação e nos autos.

A segunda delas, é que tal prática pode vir a se constituir, além de infração a legislação tributária, igualmente infração a legislação criminal, por hipótese prevista na Lei 8.137/90 que define crimes contra a ordem tributária e econômica (artigo 2º, inciso II).

Em terceiro, diante do fato de estarem as operações autuadas devidamente escrituradas nos respectivos livros fiscais, cuja escrituração é de única e inteira responsabilidade do sujeito passivo, fato indicado na mídia elaborada pelos autuantes e constante dos autos, conforme indicado anteriormente.

Ao colocar tal posição, a defesa esqueceu o fato de caber a fiscalização, apenas e tão somente o dever de aplicar a legislação vigente relativa à matéria objeto do lançamento tributário, o que ocorreu, no presente caso, como visto acima.

O fato de o contribuinte discordar do lançamento ou eventual interpretação equivocada dos autuantes, apenas traria como consequência a improcedência, e respectiva exclusão do Auto de Infração de tais parcelas, e não, como pretende a defesa, em nulidade da autuação, o que robustece a rejeição do argumento posto.

Por último, ainda que respeitando as colocações efetuadas, não vejo como a melhor estratégia defensiva abraçar este argumento, pela falta de sustentação, conforme tópicos anteriores, além do que vigora princípio de Direito de que a ninguém é dado alegar desconhecimento da Lei, no caso, a que lhe impõe a condição de substituto tributário, o que me leva a não acolher esta preliminar.

No mérito, a defesa apresentada não trouxe qualquer argumento contrário ao da autuação, sequer questionou os valores que compõem o lançamento tributário, de forma que não há o que se apreciar, analisar, sequer discutir.

Entretanto, entendo pertinente fazer algumas observações a respeito, iniciando pela menção ao artigo 8º da Lei 7.014/96:

“Art. 8º São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto devido na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes, bem como do imposto relativo aos serviços prestados:

(...)

*V - o contratante de serviço ou terceiro que participe da prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal”;*

No RICMS/12, assim se encontra disposta a norma:

“Art. 298. Somente são sujeitas à substituição tributária por retenção as prestações de serviços de transporte contratadas por contribuinte inscrito neste estado na condição de normal:

*I - realizadas por autônomo ou por empresa transportadora não inscrita neste estado;*

(...)

*§ 1º Relativamente ao disposto no inciso I, observar-se-á o seguinte:*

*I - a nota fiscal emitida pelo contribuinte substituto deverá conter no campo ‘informações complementares’ a base de cálculo e o valor do imposto retido referente ao serviço de transporte”.*

Este é o cerne da obrigação tributária não satisfeita pelo contribuinte autuado, diante do mesmo ter realizado as operações, registrado os documentos fiscais, com o imposto destacado e tido como devido, entretanto, não comprovou o recolhimento da parcela devida a título de substituição tributária, o que motivou a autuação.

Fato concreto é que o demonstrativo elaborado e impresso às fls. 07 a 11 se apresenta extremamente claro, quanto aos documentos fiscais, data do registro, espécie de documento fiscal, no caso concreto Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Cargas, linha Pai em que o registro se encontra na EFD, arquivo e linha da mesma, chave se acesso (em havendo), razão social e CNPJ do emitente, unidade da Federação, CST, CFOP, valor da operação, base de cálculo, alíquota e ICMS devido a título de substituição tributária, onde se observa que todas as operações dizem respeito a serviço de transporte prestado pela empresa Topcargas Logística e Transporte Rodoviário Ltda., através de seus estabelecimentos nos estados do Paraná e São Paulo.

Assim, contrariamente ao entendimento defensivo, inexiste qualquer presunção, mas sim, fato devidamente constatado e demonstrado nos autos, até pelo fato de a ocorrência verificada no caso não se encontrar elencada nas hipóteses legais de presunção contidas no artigo 4º, § 4º da Lei 7.014/96.

Desta forma, por não terem sido carreados aos autos quaisquer provas em sentido contrário ao da acusação formalizada no Auto de Infração, tenho o mesmo como procedente, diante, inclusive, da disposição contida nos artigos 142 e 143 do RPAF/99, segundo os quais, 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, e a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal, respectivamente.

Quanto ao julgamento do Auto de Infração 279757.0065/20-6, por parte da 1ª Junta de Julgamento Fiscal, posta pela defesa em sede de sustentação oral, esclareço ser a acusação e os documentos integrantes do mesmo diversos do presente Auto de Infração, motivo pelo qual não posso acolher a argumentação posta, além do que a decisão se submete a confirmação por parte de uma das Câmaras de Julgamento deste CONSEF.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 279757.0066/20-2, lavrado contra CNOVA ACÓRDÃO JJF Nº 0096-02/21-VD

**COMÉRCIO ELETRÔNICO S.A.**, devendo ser intimado o contribuinte, a recolher ICMS no valor de R\$370.969,96, acrescido da multa de 100%, prevista no artigo 42, inciso V, alínea “a” da Lei 7.014/96, bem como os acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões virtual do CONSEF, 25 de maio de 2021.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA - JULGADOR