

A.I. Nº - 178891.0025/22-7
AUTUADO - TRANSPORTADORA MOSCATO TRANSPORTE RODOVIÁRIO LTDA.
AUTUANTE - NELSON LIMA GARCEZ MONTENEGRO
ORIGEM - DAT METRO / INFAZ ATACADO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 12/12/2022

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0240-02/22-VD

EMENTA: ICMS. 1. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. FALTA DE RECOLHIMENTO. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS AO ATIVO FIXO E/OU CONSUMO DO PRÓPRIO ESTABELECIMENTO. Restou comprovado a falta de pagamento do imposto na forma do art. 305, § 4º, inc. III, alínea “a” do RICMS/2012. Afastada a arguição de decadência. Negado o pedido de diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração foi lavrado em 28/07/2022, para exigir o crédito tributário no valor histórico de R\$ 88.515,56, acrescido de multa de 60% tipificada no art. 42, inc. II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96, pela constatação da infração a seguir descrita.

INFRAÇÃO 01 – 006.005.001. Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento, mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento, para os fatos apurados em fevereiro a maio e novembro de 2017.

O autuante complementa informando que o contribuinte *“Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento.”*

Referente às aquisições de CAMINHÕES TRA/C. TRATOR, MARCA: VOLVO, MODELO: FH 460 6X2T C/ 3 EIXOS, ANO FAB/MOD: SEMINOVO, SRTQIQ 45 1 C AUT-BL CIR-ESCO-C, TANQUE PLATAFORMA ALUMINO 690 MM 430 L SCANIA (CLASSE VII), para-lama Randon/Fachini, suporte para-lama Randon, alavancas, juntas, eixo, mangueira, abraçadeira, lona de freio, mola, conforme Notas Fiscais não registradas na EFD-Escrituração Fiscal Digital relacionadas no demonstrativo Moscato_2017_2018_Difal_NR, parte integrante do Auto de Infração, cópia entregue ao Autuado.”

Enquadramento legal: art. 4º, inc. XV da Lei nº 7.014/96, c/com art. 305, § 4º, inc. III, alínea “a” do RICMS/2012.

A autuada impugnou o lançamento, fls. 17 a 29, onde inicialmente demonstra ser tempestiva a defesa e a seguir passa a discorrer sobre o instituto da decadência do crédito tributário.

Explica que no propósito de que não se perdesse por tempo indefinido, o direito do Fisco em constituir o crédito tributário, o art.156, inc. V do CTN, estabeleceu como modalidade de extinção do crédito tributário, a decadência, em que o direito de cobrar, passados cinco anos anteriores ao lançamento, se apresenta caduco, extinto.

Pondera que, considerando que para o ICMS, o lançamento ocorre por homologação, à exceção da regra prevista no art.173, inc. I do CTN, utiliza-se a regra peculiar prevista no § 4º, do art.150 do CTN, cuja homologação é firmada após cinco anos da ocorrência do fato gerador.

Reproduz o art.150, § 4º do CTN, e destaca que se o contribuinte realizou o pagamento do tributo, mesmo que parcialmente, o que se aplica ao presente o caso, o prazo decadencial começa a fluir na data da ocorrência do fato gerador.

Conclui que da data da ciência da autuação, 01/08/2022, todas as competências anteriores estariam caducas, estando sepultado pela decadência os lançamentos cujos fatos geradores ocorreram entre 01/01/2017 e 31/07/2017.

Recorre a doutrina, transcrevendo trecho de lição de Leandro Paulsen, acerca do prazo decadencial de cinco anos, quando a homologação ocorre por lançamento, computado a partir ocorrência do fato gerador, assim como do jurista Sacha Calmon Navarro Coelho.

Traz aos autos jurisprudência sobre a matéria, reproduzindo a ementa do julgamento pelo Superior Tribunal de Justiça no AgRg no RESP 1182862/RS e AgRg no RESP 1192933/MG.

Ressalta que além das decisões judiciais, a própria PGE/PROFIS no Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0, firmou entendimento no mesmo sentido.

Finaliza que conforme a doutrina, a jurisprudência pátria e a própria administração pública estadual, manifestada através de sua Procuradoria Fiscal, preconizam que quando houver o pagamento do imposto, mesmo a menor, ainda assim prevalecerá o prazo estabelecido no art. 150 § 4º do CTN, ou seja, cinco anos a contar da data da ocorrência do fato gerador da obrigação principal.

Ressalta que nos períodos autuados, apurou, declarou e recolheu o ICMS, as obrigações principais e acessórias, conforme consta nos bancos de dados da SEFAZ, através dos extratos de recolhimentos e informações transmitidas a título de EFD e DMA, entregues mensalmente à Secretaria da Fazenda da Bahia.

Lista os pagamentos de ICMS realizados no período decaído e transcreve trecho do Acórdão recente deste CONSEF, CJF nº 0289-11/16, que entende consolidar o já exposto.

Argui que de acordo com o parágrafo único do art. 173 do CTN, levando-se em consideração que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário se extingue após cinco anos, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário, mediante a realização de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento, esta, *in casu*, materializada através da entrega das DMAs e demais obrigações principais e acessórias, pede, *ex vi* do art.156, inc. V do CTN, pelo reconhecimento da caducidade do lançamento para o crédito compreendido no período de 01/01/2017 a 31/07/2017.

Sinaliza que os fatos geradores ocorridos até julho de 2017 foram atingidos pela decadência, devendo ser excluídos do presente Auto de Infração, com base no disposto nos artigos 150, § 4º e 156, inc. VII do CTN, conforme precedente no Superior Tribunal de Justiça, cuja ementa reproduz.

Traz mais exemplos de julgamentos: Acórdão CJF nº 0284-12/18, cujo entendimento é o mesmo do STJ, manifestado em incidente de Recursos Repetitivos, em acórdão relatado pelo Ministro Luiz Fux, e reafirma que neste sentido devem ser excluídos, de pronto, os valores lançados entre janeiro e julho de 2017 da infração 01.

Ao tratar das questões de direito transcreve a acusação e aponta a existência de erro material diante da não consideração dos lançamentos a débito, na apuração do ICMS e DMA, do diferencial de alíquota o que diz macular o lançamento pela ocorrência de muitas incorreções.

Aponta que a planilha demonstrativa da autuação não leva em conta os valores lançados a débito na Apuração do ICMS e na DMA, a título de diferencial de alíquotas, apenas lista as notas fiscais, mês a mês, calcula o ICMS devido referente ao DIFAL e lança os subtotais mensais no Auto de Infração, conforme se verifica do exemplo de 02/2017, em que o valor de R\$ 7.045,45 é o mesmo valor lançado no Auto de Infração.

Acrescenta que não consta na planilha do demonstrativo nenhuma informação do valor debitado pela empresa na sua EFD em relação a ICMS-Diferencial de Alíquotas, reproduzindo tabela com os valores lançados na Apuração do ICMS e na DMA.

Mês/Ano	Valor Lançado na Apuração do ICMS
01/2017	530,29
02/2017	1.815,09
03/2017	1.301,50
04/2017	1.469,61
05/2017	2.381,13
06/2017	3.457,24
07/2017	3.259,14
08/2017	5.045,82
09/2017	644,00
10/2017	2.520,86
11/2017	918,14
12/2017	3.336,29

Assevera que todos os valores listados podem ser comprovados pelos extratos da Apuração do ICMS e dos recibos da DMA, anexados ao presente processo.

Requer a realização de diligência diante de flagrantes erros constatados nas planilhas demonstrativas da infração, para se comprovar o erro do Fisco, com a consequente nulidade do presente Auto de Infração.

Reitera os pedidos formulados e requer que seja reconhecida a nulidade do lançamento, ou que no mínimo, seja determinada diligência fiscal, para que, nesta oportunidade, sejam efetivamente analisados todos os documentos acostados, com a consequente declaração de improcedência do Auto de Infração.

Em homenagem ao Princípio da Verdade Material, protesta pela posterior produção de todos os meios de prova admitidos em Direito, especialmente a documental.

O autuante ao prestar a informação fiscal às fls. 33 a 36, relata os fatos, reproduz a infração e esclarece que as notas fiscais relacionadas no demonstrativo, fls. 06 e 07 não foram registradas na Escrituração Fiscal Digital - EFD da autuada.

Conclui que resta configurado a transgressão prevista na Lei nº 8.137/90, que define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, cujo texto reproduz.

Afirma que o argumento defensivo se restringe à alegação de que o imposto reclamado foi recolhido em parte, contudo, tal alegação não se comprova, pois o valor registrado na EFD se refere às operações regularmente escrituradas.

Assevera que a prova disto são os valores lançados na DMA nos respectivos meses, plotando página do extrato da DMA.

Ressalta que para não pairar dúvidas, os valores informados pela autuada, fls. 28, foram considerados e abatidos do crédito tributário lançado no Auto de Infração nº 178891.0027/22-0, que apurou o recolhimento a menor do ICMS-Diferença de Alíquota nas entradas/aquisições de bens e/ou materiais destinados a uso e/ou consumo do estabelecimento, cujas notas fiscais foram regularmente escrituradas na sua EFD, conforme demonstrativo do débito reproduzido.

Informa que na ação fiscal determinada pela Ordem de Serviço nº 502106/12, quanto ao crédito tributário decorrente da falta de recolhimento do ICMS-DIFAL devido nas entradas/aquisições de bens e ou materiais destinados a uso e/ou consumo do estabelecimento, foram separados em dois Autos de Infração.

Complementa que no primeiro, nº 178891.0027/22-0, foi apurada a falta de recolhimento do ICMS-DIFAL das operações regularmente escrituradas na EFD, no qual considerou os recolhimentos, valores registrados a título de Diferença de Alíquota na EFD.

Neste segundo, que ora se discute, o ICMS-DIFAL engloba as entradas/aquisições de bens e/ou materiais destinados a uso e/ou consumo do estabelecimento não registrados na EFD.

Requer a procedência do Auto de Infração.

É o relatório.

VOTO

O Auto de Infração em análise imputa ao sujeito passivo a acusação de falta de recolhimento do ICMS-DIFAL devido nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas ao ativo fixo e consumo do estabelecimento, tempestivamente impugnada.

Estabelecido no município de Candeias, a autuada é contribuinte do ICMS, inscrito no Cadastro Estadual na condição Normal e exerce a atividade principal de transporte rodoviário de produtos perigosos, dentre outras declaradas como secundárias como: coleta de resíduos perigosos, transporte de passageiros - locação de automóveis com motorista, locação de automóveis sem condutor e de outras máquinas e equipamentos comerciais e industriais não especificados anteriormente, sem operador.

Do início da ação fiscal, o contribuinte foi cientificado em 19/07/2022, através de mensagem postada no Domicílio Tributário Eletrônico – DT-e, fl. 05.

O demonstrativo que sustenta a infração foi elaborado pelo autuante com base na Escrituração Fiscal Digital – EFD do contribuinte, por ele transmitido à Receita Federal do Brasil via SPED-Fiscal, assim como os registros de todas as notas fiscais eletrônicas emitidas e recebidas pelo contribuinte, cujos registros se encontram armazenados no Ambiente Nacional da Nota Fiscal Eletrônica.

Este demonstrativo, aportado aos autos na forma impressa às fls. 06 e 07, gravado em arquivo eletrônico no CD, fl. 08, contém todos os dados e informações necessárias à perfeita e completa cognição da acusação, fato inclusive que pode ser constatado pela objetiva peça de defesa apresentada.

A ciência da lavratura do Auto de Infração ocorreu em 01/08/2022, através de mensagem postada no DT-e, fls. 13 e 14, oportunidade que recebeu todos os demonstrativos.

A autuada faz menção à nulidade do lançamento sob a alegação de haver erros do Fiscal ao calcular o montante devido, em virtude de não ter considerado os valores lançados à débito na sua escrita fiscal, que deveriam ter sido considerados.

O autuante, conforme já explicitado na peça acusatória, as notas fiscais arroladas no levantamento, não foram escrituradas da EFD, de modo que não há como considerar o argumento defensivo, pois se mostra desarrazoado e sem suporte fático.

Oportuno então registrar que esse mesmo motivo foi utilizado pela defesa para requerer a realização de diligência, pedido que fica indeferido com base no art. 147, inc. I, alínea “a” do RPAF/99, tendo em vista que os elementos contidos nos autos, nos registros da EFD e do Portal da NF-e são suficientes para a formação de minha convicção.

Ademais, verifico que o lançamento foi realizado em observância às determinações legais e regulamentares. A descrição do fato infracional se apresenta de forma clara. É possível se

determinar com certeza a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, assim como a multa sugerida e os dispositivos legais e regulamentares infringidos.

O direito de ampla defesa e contraditório do contribuinte foi plenamente preservado, inexistindo qualquer vício ou falha que macule de nulidade o Auto de Infração.

Há uma questão preliminar prejudicial de mérito que necessita ser analisada.

Refiro-me a arguição de decadência parcial do lançamento para os fatos geradores que ocorreram entre 01/01/2017 e 31/07/2017, tendo em vista que a ciência da autuação ocorreu em 01/08/2022 com base na regra prevista no art. 150, § 4º do CTN.

Sobre a matéria, inclusive mencionado pela defesa, a Procuradoria Geral do Estado, publicou o INCIDENTE DE UNIFORMIZAÇÃO PGE nº 2016.194710-0, transcrito a seguir, consolidando a jurisprudência administrativa acerca da matéria com relação ao ICMS.

Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0

Entendimento firmado: Conta-se o prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no art. 150, § 4º, do CTN, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário (entendendo-se como tal as operações ou prestações tributáveis), apura o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas.

Ressalva: O entendimento firmado deve ser aplicado apenas aos fatos geradores ocorridos posteriormente a 12/06/2008, data em que editada a Súmula Vinculante nº 08 pelo STF. Antes desta data, como não havia provimento judicial definitivo e vinculante acerca da questão, não dispunha a Administração de substrato jurídico que lhe autorizasse negar aplicação à norma do art. 107-B, § 5º, do COTEB, então válida, vigente e eficaz.

Nota 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.

Nota 2: As hipóteses de dolo, fraude ou simulação são ressalvadas da regra constante do art. 150, § 4º, do CTN, sujeitando-se, por conseguinte, ao disposto no art. 173, inc. I, do mesmo Código. Nessa esteira, ainda quando tenha o contribuinte efetuado o pagamento parcial do imposto correspondente às operações declaradas, há casos específicos em que o prazo decadencial deverá ser contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorrido o fato gerador. Assim o será, por exemplo, quando o valor recolhido for tão insignificante em relação às operações declaradas, que se poderá ter por caracterizada a hipótese de fraude ou simulação.

De igual forma, quando se verifique o pagamento a menor por força da utilização de créditos fiscais manifestamente ilegítimos, a situação poderá se subsumir à hipótese de dolo, fraude ou simulação.

Revela-se, portanto, a importância da análise do caso concreto, para fins de adequada definição do critério de contagem do prazo decadencial. Ademais, para identificação do marco temporal concernente à data em que “o lançamento poderia ter sido efetuado” (art. 173, I, CTN) -, é mister seja previamente constituído, na esfera administrativa, o fato jurídico concernente à existência de dolo, fraude ou simulação.

Tem-se, portanto, como regra geral da decadência, aquela prevista no art. 173, inc. I, do CTN, que alcança os tributos cujo lançamento são: **(I)** direto ou de ofício; **(II)** por declaração ou misto; e, **(III)** por homologação. Em qualquer destes casos, o prazo decadencial de cinco anos contar-se-á do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Tem-se ainda a regra conhecida pela doutrina como especial, aquela prevista no art. 150, § 4º do mesmo CTN, que alcança os tributos lançados por homologação com antecipação de pagamento, onde o prazo decadencial contar-se-á a partir da data de ocorrência do fato gerador, que se transcorrido sem que a Fazenda Pública tenha constituído, o procedimento homologatório será tácito o que impedirá a Administração Pública de lançar de modo suplementar a eventual diferença. Contudo, lembrando que caso haja prova da ocorrência de dolo, fraude ou simulação invoca-se a aplicação do art. 173, inc. I do CTN, ou seja a regra geral.

Lembro que o ICMS tem a sua apuração em períodos mensais, assim, todas as ocorrências se concentram no último dia de cada mês, data que será considerada como a da ocorrência do fato gerador para aplicação da norma de incidência.

A decadência, como arguida, recai sobre infrações, falta de recolhimento do ICMS-DIFAL decorrente de aquisições interestaduais, cujas notas fiscais de aquisição não foram escrituradas na EFD.

As operações relacionadas a infração 01, não foram registradas na escrita fiscal do contribuinte, ou seja, a EFD, transmitida à SEFAZ pelo SPED-Fiscal, não oportunizou à Administração Fiscal proceder a homologação de parte desses lançamentos.

Assim, não cabe aplicar a regra prevista no art. 150, § 4º do CTN, como pretendeu a defesa.

Portanto, levando em conta que o contribuinte não declarou a ocorrência do fato jurídico tributário e omitiu a realização da operação ou prestação tributável, se aplica a regra do art. 173, inc. I do CTN.

Considerado o entendimento da Súmula nº 12 do CONSEF: “*Para efeito da contagem do prazo decadencial, o lançamento só se aperfeiçoa com a ciência do contribuinte acerca do auto de infração.*”, que no caso foi 01/08/2022, para os fatos geradores apurados na infração 01, nos períodos de fevereiro a maio e novembro de 2017, passa a contar o prazo decadencial a partir de 01/01/2018, assim a Fazenda Pública Estadual teria o prazo para constituir os créditos até 31/12/2022.

Assim não se operou a decadência para os fatos geradores ocorridos entre 01/01/2017 e 31/07/2017.

No mérito, a acusação fiscal diz respeito à falta de recolhimento do ICMS-DIFAL decorrente de aquisições interestaduais de mercadorias destinadas ao ativo imobilizado e consumo do estabelecimento relacionadas nas notas fiscais de aquisições no demonstrativo às fls. 06 e 07, todas comprovadamente não registradas na escrita fiscal da autuada.

O autuante afirmou, fato comprovado pelo exame da EFD da autuada que as notas fiscais relacionadas não foram sequer escriturada e esclarece a possível confusão da defesa, demonstrando que foram lavrados dois Autos de Infração sobre a mesma matéria, falta de recolhimento do ICMS-DIFAL, sendo que no outro, de nº 178891.0027/22-0, foi apurada a falta de recolhimento do ICMS-DIFAL das operações regularmente escrituradas na EFD, no qual considerou os recolhimentos, valores registrados a título de DIFAL na EFD.

O ICMS-DIFAL é devido, conforme previsto no art. 4º, inc. XV da Lei nº 7.014/96, *in verbis*.

Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento: (...)

XV - da entrada ou da utilização, conforme o caso, efetuada por contribuinte do imposto, de mercadoria, bem ou serviço, em decorrência de operação interestadual ou de serviço cuja prestação tenha sido iniciada em outra unidade da Federação, quando a mercadoria ou bem forem destinados ao seu uso, consumo ou ativo permanente ou quando o serviço não estiver vinculado a operação ou prestação subsequentes alcançadas pela incidência do imposto.

Já o Regulamento do ICMS, Decreto nº 13.780/2012, determina do seu art. 305, § 4º, inc. III, alínea “a”, a forma de pagamento do ICMS-DIFAL pelos contribuintes que apuram o imposto no regime de conta corrente fiscal, caso em análise.

Art. 305. No regime de conta corrente fiscal, os contribuintes apurarão, no último dia de cada mês, o imposto a ser recolhido em relação às operações ou prestações efetuadas no período, com base nos elementos constantes em sua escrituração fiscal. (...)

§ 4º Constitui débito fiscal, para efeito de cálculo do imposto a recolher: (...)

III - o valor correspondente à diferença de alíquotas:

a) nas aquisições de mercadorias ou bens destinados a uso, consumo ou ativo imobilizado do adquirente;

Da leitura dos dispositivos transcritos, conclui-se ser devido o ICMS-DIFAL nas operações arroladas pelo autuante, sendo que a forma de pagamento necessita que o contribuinte registre na sua escrituração fiscal todas as notas fiscais.

Ressalto que a defesa argui que o crédito tributário exigido, é improcedente em razão de ter efetuado o pagamento do imposto na forma prevista no RICMS/2012, sem, contudo, atentar para o fato de que as notas fiscais, motivo da exação, sequer fora escriturada.

Inclusive, quanto a este fato é importante ressaltar que a autuada não trouxe aos autos nenhuma prova do registro na sua EFD das notas fiscais relacionadas à autuação, fato que sepulta o argumento defensivo e reforça ser correta a autuação.

Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **178891.0025/22-7**, lavrado contra **TRANSPORTADORA MOSCATO TRANSPORTE RODOVIÁRIO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 88.515,56** acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inc. II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 24 de novembro de 2022.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS – RELATOR

JOSÉ CARLOS COUTINHO RICCIO – JULGADOR