

PROCESSO	- A. I. N° 178891.0046/22-4
RECORRENTE	- LOGIC SOLUÇÕES LOGÍSTICAS LTDA.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0122-04/23-VD
ORIGEM	- DAT METRO / INFRAZ ATACADO
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 22/02/2024

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0030-12/24-VD

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTES. Trata-se de crédito presumido de 20% tomados nos termos do Convênio ICMS 106/1996, sobre as operações relacionadas ao CFOP 6932 em que a legislação não autoriza. Considerações de defesa não são suficientes para elidir a autuação. Infração subsistente. 2. DIFERENÇA DE ALIQUOTAS. MERCADORIAS ORIUNDAS DE OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO. AQUISIÇÕES DESTINADAS AO ATIVO FIXO E/OU COSNSUMO DO ESTABELECIMENTO. FALTA DE RECOLHIMENTO. O defendant não traz qualquer arguição de mérito, apenas de decadência. Nos termos do art. 140 do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629 de 09/07/99 o fato alegado por uma das partes, quando a outra não o contestar, será admitido como verídico se o contrário não resultar do conjunto das provas. Não acatada a arguição de decadência. Infração subsistente. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Vencido o voto da relatora. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário (fls. 75 a 88) interposto pela autuada em razão do Acórdão 4ª JJF N° 0122-04/23-VD, que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 21/11/2022, para exigir ICMS no valor histórico de R\$ 35.048,87, acrescido de multa de 60%, em virtude da constatação das seguintes infrações:

INFRAÇÃO 01 – 001.004.002: Utilizou crédito fiscal presumido de ICMS em valor superior ao percentual permitido na legislação em vigor nos anos de 2017 e 2018, conforme demonstrativos de fl. 08 dos autos, que faz parte integrante do CD/Mídia de fl. 14. Lançado ICMS no valor de R\$ 14.901,93, com enquadramento no art. 49, da Lei nº 7.014/96 c/c art. 270, inc. III, alínea “b”, do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012, mais multa aplicada de 60% na forma do art. 42, inc. VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96.

INFRAÇÃO 02 – 006.005.001: Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais nas aquisições de mercadorias adquiridas oriundas de outras unidades da Federação e destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento, relativo aos anos de 2017 e 2018, conforme demonstrativos de fls. 09/12 dos autos, que faz parte integrante do CD/Mídia de fl. 14. Lançado ICMS no valor de R\$ 20.146,94, com enquadramento no art. 4º, inciso XV, da Lei nº 7.014/96 c/c art. 305, § 4º, inc. III, alínea “a”, do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012, mais multa aplicada de 60% na forma do art. 42, inc. II, alínea “f”, da Lei nº 7.014/96.

A 4ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia de 14/06/2023 (fls. 57 a 64) e decidiu pela Procedência, por unanimidade, do Auto de Infração. O acórdão foi fundamentado nos seguintes termos:

“Trata-se de Auto de Infração, lavrado em 21/11/2022, resultante de uma ação fiscal realizada por Auditor Fiscal lotado na unidade Fazendária INFRAZ ATACADO, em que, no exercício de suas funções de Fiscalização, em cumprimento da O.S.:503275/22, constituiu o presente lançamento fiscal de exigência de imposto (ICMS) no montante de R\$ 35.048,87, decorrente de 2 (duas) infrações, conforme descrito na inicial dos autos, sendo que a infração 01 diz respeito a cobrança do imposto por utilização de crédito fiscal presumido de ICMS em valor superior ao percentual permitido na legislação em vigor; e a infração 02 por ter deixado de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais nas aquisições de mercadorias adquiridas

oriundas de outras unidades da Federação e destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento, relativo a operações não escrituradas na EFD-Escrivatura Fiscal Digital, todas impugnadas na sua totalidade pelo sujeito passivo.

Em primeiro plano, relativamente a imputação de nº 2 do Auto de Infração, em tela, argui a decadência de algumas das competências dos crédito constituído, ou seja, diz que os débitos gerados em 31/03/2017, 31/05/2017, 30/06/2017, 31/08/2017, 30/09/2017 e 31/10/2017, foram extintos por força de homologação tácita, prevista no artigo 150, § 4º c/c 156, VII do Código Tributário Nacional (CTN), dado a ciência do lançamento fiscal ter sido efetivado em 22/11/2022 nos termos da Mensagem DT-e à fl. 16 dos autos.

Registra que, considerando que o ICMS sujeita-se ao lançamento por homologação, através do qual o sujeito passivo antecipa o recolhimento do tributo para posterior homologação do Fisco, não restam dúvidas que, em relação às competências de 31/01/2017, 28/02/2017, 31/03/2017, 30/04/2017, 31/05/2017, 30/06/2017, 31/07/2017, 31/08/2017, 30/09/2017 e 31/10/2017 (fatos geradores), ocorreu a extinção do crédito tributário por força do transcurso do prazo disposto no § 4º do artigo 150 do CTN.

Destaca que os pagamentos efetuados pelo contribuinte, ainda que no entendimento do Fisco tenham ocorrido em valor inferior ao devido, restaram homologados tacitamente por força de decurso do prazo, levando à extinção do crédito tributário, conforme entendimento do Egrégio Superior Tribunal de Justiça (STJ) sobre a matéria. Cita algumas emendas de decisões, inclusive do TJ/BA.

Em sede de Informação Fiscal, o agente Autuante diz que o lançamento obedeceu estritamente às orientações do Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0; no entanto, destaca que razão assiste ao Autuado em parte a arguição de decadência, ou seja, ocorreu recolhimento do ICMS Diferença de Alíquota, levado a débito na apuração da EFD, nos meses de março, maio e setembro, assim como no mês de outubro de 2017. Entretanto, nos meses de junho e agosto de 2017, diz que não houve recolhimento do ICMS DIFAL, logo mantém a cobrança do imposto lançado.

No caso do Auto de Infração, em tela, relativamente a arguição de decadência da imputação de nº 02, correspondente as datas de ocorrência de 31/01/2017, 28/02/2017, 31/03/2017, 30/04/2017, 31/05/2017, 30/06/2017, 31/07/2017, 31/08/2017, 30/09/2017 e 31/10/2017, não coaduno com o entendimento do sujeito passivo, nem tampouco do agente Fiscal Autuante; de que a Fazenda Pública Estadual não tem direito de cobrar o crédito tributário em apreço, isso em relação as datas de ocorrência até 31/10/2017, já que teria ultrapassado o prazo decadencial de 5 (cinco) anos previsto no artigo 150, § 4º, do CTN, considerando que foi intimado do Auto de Infração em 22/11/2022, data de ciência do presente procedimento fiscal, isto é, data em que foi formalizado, para cobrar o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais nas aquisições de mercadorias adquiridas oriundas de outras unidades da Federação e destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento, relativo a operações não escrituradas na EFD-Escrivatura Fiscal Digital Contribuinte Autuado.

No âmbito tributário, o instituto da decadência está previsto no Código Tributário Nacional (CTN) editado pela Lei nº 5.172/66, como tal observa-se que, em relação aos termos previstos no CTN, a contagem do prazo decadencial possui duas regras distintas, quais sejam as previstas nos artigos 150, § 4º; e 173, inc. I, do citado diploma legal, definidas em cada caso, conforme a modalidade de lançamento a que é submetido o tributo, se por homologação, de ofício ou por declaração, bem assim observando se ocorreu ou não a antecipação do tributo.

A disposição do art. 150, § 4º remete a contagem do prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, declara e efetua o pagamento, ou efetua o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas e não haja a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. É o que se extrai da leitura do citado dispositivo na forma a seguir destacado:

“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomado conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.” (Grifo acrescido)

Por sua vez, o art. 173, inciso I, do CTN remete a contagem do prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, isto é, o contribuinte omite a realização da operação tributável; ou, de forma tácita, em situações que o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, efetua o pagamento da importância pecuniária declarada e posteriormente o Fisco verifica que o valor recolhido foi menor que o efetivamente devido em virtude da configuração de dolo, fraude ou simulação. É o que se extrai da leitura do citado dispositivo na forma a seguir destacado:

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

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

Neste contexto, no que tange ao ICMS, que é um imposto sujeito a lançamento por homologação, hipótese em que o próprio contribuinte apura, declara e recolhe o tributo que entende como devido, de fato, na formaposta pelo sujeito passivo, em sede de defesa, o prazo decadencial para que o Fisco realize o lançamento é de 5 (cinco) anos, sendo que o termo inicial desse prazo pode ser o fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN); ou o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I, do CTN).

Em relação a imputação de nº 2 do Auto de Infração, em tela, que tratam de cobrança do ICMS DIFAL decorrente de mercadorias adquiridas de fora do Estado e destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento não registrada na escrita fiscal do defendant; vejo que não há que se arguir a decadência de exigência dos citados débitos decorrentes das operações comerciais inerentes ao período até 31/10/2017, com fundamento no art. 150, § 4º do CTN, pois se trata da constituição de um crédito tributário em que o sujeito passivo deveria ter efetuado o lançamento na escrita fiscal e não o fez, moldando, então, essas operações no art. 173, I, do CTN, em que a contagem do prazo dar-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àqueles em que o lançamento poderia ter sido efetuado, logo não há que se falar em decadência em relação aos créditos constituídos na imputação de nº 02; vez que, o sujeito passivo, foi intimado do Auto de Infração em 22/11/2022, data de ciência do presente procedimento fiscal, através DT-e na forma do expediente de fl. 16 dos autos, então o Estado da Bahia teria até 31/12/2022 para constituir o lançamento, ora em análise, que o fez antes.

Assim, refuto a arguição decadência em relação a quaisquer das datas de ocorrência da imputação de nº 2 do Auto de Infração, em tela.

Aliás, tal entendimento vem a respeitar a orientação da Procuradoria Geral do Estado, através do Ofício GAB/PROFIS/PGE nº 42/2016, datado de 22/11/2016, em que promoveu a uniformização de suas orientações jurídicas acerca de alguns temas relacionados ao ICMS na Bahia, dentre eles, o de decadência, através do Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0.

Passo, então, as arguições de mérito trazidas aos autos pelo sujeito passivo.

Em relação a imputação de nº 1 do Auto de Infração, em tela, que trata de utilização de crédito fiscal presumido de ICMS em valor superior ao percentual permitido na legislação em vigor nos anos de 2017 e 2018, conforme demonstrativos de fl. 08 dos autos, que faz parte integrante do CD/Mídia de fl.14, com ICMS lançado no valor de R\$ 14.901,93 e enquadramento no art. 49, da Lei nº 7.014/96 c/c art. 270, inc. III, alínea "b", do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012; o defendant diz tratar do crédito presumido de 20% nos termos do Convênio ICMS 106/1996, em que a fiscalização glosou os crédito tomados decorrentes de operações relacionadas ao CFOP 6932 - Prestação de serviço de transporte iniciada em unidade da Federação diversa daquela onde inscrito o prestador, o que é ratificado pelo agente Autuante, em sede de Informação Fiscal.

Assim dispõe o art. 270, inc. III, alínea "b", do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012, vigente à época dos fatos geradores:

"Art. 270. São concedidos os seguintes créditos presumidos do ICMS para fins de compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e de apuração do imposto a recolher, em opção ao aproveitamento de quaisquer outros créditos vinculados às referidas operações ou prestações:

III - aos prestadores de serviços de transporte, observado o § 1º:

b) nas prestações interestaduais de serviços de transporte rodoviário, aquaviário, dutoviário ou ferroviário de carga, efetuadas por empresas transportadoras ou por transportadores autônomos, o crédito presumido será de 20 % do valor do ICMS devido nas prestações (Conv. ICMS 106/96);" (Grifo acrescido)

Aqui, de pronto, há de se destacar como ocorre a incidência do ICMS em operações com Prestação de Serviço de Transporte, ou seja, o ICMS é aplicado sobre o frete quando há transporte de mercadorias entre cidades diferentes, sejam do mesmo estado ou sejam de duas unidades da federação. É a Lei Complementar 87/96 que regulamenta essa matéria de forma geral em todo o estado brasileiro. Nos termos do art. 11, inciso II, do citado diploma legal, têm-se que o local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é, tratando-se de prestação de serviço de transporte, (a) onde tenha início a prestação; ou (b) onde se encontre o transportador, quando em situação irregular pela falta de documentação fiscal ou quando acompanhada de documentação inidônea, como dispuser a legislação tributária.

No caso em tela, que se trata de operações regulares, analisando o demonstrativo de débito de constituição do presente lançamento fiscal de fl. 08 dos autos, que faz parte integrante do CD/Mídia de fl.14, vê-se tratar de glosa crédito de 20% sobre as operações relacionadas ao CFOP 6932 - Prestação de serviço de transporte iniciada em unidade da Federação diversa daquela onde inscrito o prestador, usufruindo do benefício fiscal relacionado ao Convênio ICMS 106/1996, que não é negado pelo Contribuinte Autuado.

Sua insurgência à glosa do crédito tomado, em sua escrita fiscal, é eminentemente embasada no fato de que a norma, à luz do seu entendimento, não restringe o creditamento em relação ao CFOP 6932. Não vejo, então, qualquer assertividade na interpretação da norma autorizativa do Convênio ICMS 106/1996, recepcionado pelo Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, através do artigo 270, acima destacado, dada pelo Contribuinte Autuado, pois o que se tem claro na norma é a autorização de crédito presumido de 20% do valor do ICMS devido nas operações ou prestações subsequentes interestaduais de serviços.

Ora, se não há qualquer imposto (ICMS) para o Estado da Bahia, sobre as operações de transporte de mercadorias relacionadas ao CFOP 6932, vez que o ICMS devido, na operação, restou todo para a unidade da Federação onde se iniciou a operação (art. 11, inc. II, alínea “a”, da LC 87/96) não há que se creditar de qualquer valor sobre operações com tal CFOP no Estado da Bahia.

Em sendo assim, conforme apresentado no demonstrativo de débito da imputação de nº 1, de fl. 08 dos autos, que faz parte integrante do CD/Mídia de fl.14, vejo assertivo a glosa de crédito tomado indevidamente, pelo sujeito passivo, relativo ao CFOP 6932, no período fiscalizado de 01/01/2017 a 31/12/2018, efetuada pela Fiscalização, em cumprimento da O.S. 503275/22. Infração 1 subsistente.

Aliás, cabe aqui destacar que o agente Fiscal Autuante levantou valores tomados indevidamente de crédito relacionado a CFOP 6932 nos meses de janeiro, fevereiro, março, abril, maio, junho, julho, agosto, setembro e outubro de 2017, porém não constituiu o lançamento fiscal, por, assertivamente, entender que o Estado da Bahia não poderia mais constituir crédito tributário em apreço, já que teria ultrapassado o prazo decadencial de 5 (cinco) anos previsto no artigo 150, § 4º, do CTN.

Quanto a imputação de nº 2 do Auto de Infração, em tela, que diz respeito a falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais nas aquisições de mercadorias adquiridas oriundas de outras unidades da Federação e destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento, relativo aos anos de 2017 e 2018, conforme demonstrativos de fls. 09/12 dos autos, que faz parte integrante do CD/Mídia de fl.14, com ICMS lançado no valor de R\$ 20.146,94 e enquadramento no art. 4º, inciso XV, da Lei nº 7.014/96 c/c art. 305, § 4º, inc. III, alínea “a”, do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012, o sujeito passivo apenas argui a decadência de constituição do lançamento, pela Fazenda Pública, dos débitos gerados nas datas de ocorrência de 31/01/2017, 28/02/2017, 31/03/2017, 30/04/2017, 31/05/2017, 30/06/2017, 31/07/2017, 31/08/2017, 30/09/2017 e 31/10/2017, já que teria ultrapassado o prazo decadencial de 5 (cinco) anos previsto no artigo 150, § 4º, do CTN, o que já foi enfrentado no início desse voto.

Passando, portanto, a análise do mérito dos débitos constituídos de todas as datas de ocorrência da imputação de nº 2, do Auto de Infração, em tela, vejo que o defensor não traz qualquer arguição. Ressalto, portanto, que, nos termos do art. 140 do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629 de 09/07/99 o fato alegado por uma das partes, quando a outra não o contestar, será admitido como verídico se o contrário não resultar do conjunto das provas. Infração 2 subsistente.

Considerando, portanto, que os requisitos de constituição do lançamento estabelecidos através do art. 39 do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, estão corretamente preenchidos para caracterizar a atuação, vejo restar subsistente a imputação de nº 2 do Auto de Infração, em tela, onde o agente Fiscal Autuante agiu nos estritos termos da legislação. Infração 2 subsistente.

Em relação à alegação da defesa de que se aplicou multa no elevado percentual de 60%, a qual não tem qualquer razão de ser, revelando uma cobrança confiscatória, expressamente vedada pela Constituição Federal de 1988 em seu artigo 150, IV, verifico que não pode ser acatada sua arguição. Observo que a sua aplicação neste processo é prevista em dispositivo legal, no caso específico das imputações objeto do Auto de Infração, em tela, art. 42, inciso II, alínea “f”, e inciso VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, sendo que a este foro administrativo não cabe discutir a constitucionalidade da legislação posta, bem como apreciação de decisão do Poder Judiciário conforme assim preconiza o art. 167, I e II do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629 de 09/07/99

Do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, em tela.”

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 75 a 88, mediante o qual aduz as razões a seguir expostas.

Em relação ao mérito, no que diz respeito à infração 01, argumentou o Recorrente que apesar de a legislação tratar do direito de crédito sobre operações e prestações de transportes (Cláusula primeira do Convênio ICMS 106/1996, artigo 270, III, “a” do Decreto nº 13.780/2012 e artigos 28 e 29 da Lei nº 7.014/1996), sem especificar os CFOPs que podem ensejar crédito, o Autuante deixou indevidamente de considerar o crédito presumido correspondentes ao CFOP 6932 (Prestação de serviço de transporte iniciada em outra unidade da Federação diversa daquela onde inscrito o prestador).

No que diz respeito à infração 02, defende o Recorrente que, como o ICMS sujeita-se ao lançamento por homologação, o débito relativo aos fatos geradores ocorridos em 31/03/2017, 31/05/2017, 30/06/2017, 31/08/2017, 30/09/2017 e 31/10/2017 foram extintos por força do transcurso do prazo disposto no § 4º, do artigo 150 do CTN. Não há, no entender do Autuado, que se falar no deslocamento do início do prazo decadencial para o primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Nesse particular, reproduziu, em seu recurso, ementas de julgados proferidos pelo Superior Tribunal de Justiça e pelo Tribunal de Justiça do Estado da Bahia sobre a matéria.

Por fim, argumenta o Recorrente que a multa de 60% aplicada, no caso em exame, viola os princípios constitucionais do não-confisco e da capacidade contributiva por se revelar desproporcional à infração cometida, conforme já decidiu o Supremo Tribunal Federal, nos julgamentos da ADI 551-1/RJ e da ADI 1.075-1-MC/DF.

Assim, concluiu o Recorrente pleiteando que seja conhecido e dado provimento ao seu recurso para reformar o acórdão recorrido e julgar totalmente improcedente o Auto de Infração em tela.

É o relatório.

VOTO (Vencido quanto à decadência da infração 2)

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto com amparo no art. 169, inciso I, alínea “b”, do RPAF, em face do Acórdão de nº 0122-04/23-VD, proferido pela 4ª JJF, que julgou Procedente o Auto de Infração em exame.

Inicialmente, por se tratar de questão prejudicial de mérito, analiso a alegação de decadência, arguida pelo Autuado em relação à infração 02, no que diz respeito aos fatos geradores ocorridos em 31/03/2017, 31/05/2017, 30/06/2017, 31/08/2017, 30/09/2017 e 31/10/2017, tendo em vista que somente teve ciência do Auto de Infração em 22/11/2022, tendo lavratura ocorrido em 21/01/2022. Segundo o Recorrente, como o ICMS sujeita-se ao lançamento por homologação, os débitos relativos aos referidos fatos geradores foram extintos por conta do transcurso do prazo previstos no § 4º, do artigo 150 do CTN, não havendo que se falar no deslocamento do início do prazo decadencial para o primeiro dia do exercício seguinte daquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (artigo 173, I do CTN).

A infração 02 diz respeito a falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença de alíquotas internas e interestaduais na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da federação destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento. Conforme destacou o Autuante, a infração diz respeito a Notas Fiscais não registradas na EFD-Escrivariação Fiscal Digital, parte integrante do Auto de Infração.

Ao apresentar Informação Fiscal (fls. 46 a 48), o Autuante sustenta que o lançamento obedeceu estritamente às orientações do Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-10, mas afirma que merece razão em parte o Autuado, pois “ocorreu o recolhimento do ICMS Diferencial de Alíquota, levado a débito a apuração da EFD nos meses de março, maio, setembro e outubro”. Nos demais meses, salienta o Autuante, não houve recolhimento do ICMS DIFAL.

Conforme sustentado pelo Recorrente, o ICMS, de fato, é um tributo sujeito a lançamento por homologação, que é definido pelo artigo 150, *caput* do CTN, abaixo transcrito:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Conforme se observa da leitura desse dispositivo, o lançamento por homologação é a modalidade

na qual o contribuinte verifica a ocorrência do fato gerador, calcula o montante do tributo devido e, posteriormente, realiza, dentro do prazo, o seu pagamento.

Não há, portanto, nesse dispositivo, qualquer menção a necessidade de apresentação da declaração ou cumprimento de qualquer obrigação acessória referente ao tributo a ser homologado. Nesse sentido, preceitua Leandro Paulsen (*Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*, 2015, fl. 1045).

“O lançamento por homologação prescinde de qualquer declaração a ele vinculada, embora possa o legislador criar obrigação acessória correlata, como normalmente acontece. O art. 150 não faz referência à declarações. Refere-se, isso sim, à antecipação do pagamento e a homologação dessa atividade (antecipar pagamento). Por certo que a realização do pagamento pressupõe a apuração do montante devido. A homologação, porém, tem o efeito de dar o montante pago como bom e suficiente, extinguindo o crédito tributário (artigo 150, § 4º, e 156, VII, do CTN). (...)”

Logo, diferente do disposto na decisão recorrida, que conclui, afastando o artigo 150, § 4º do CTN, pela aplicabilidade, ao caso em exame, do artigo 173, I do CTN por se tratar da constituição de um crédito tributário em que o sujeito passivo deveria ter efetuado o lançamento na escrita fiscal e não o fez, entendo que o artigo 150, § 4º do CTN deve ser aplicado à situação em exame, seja pelo fato de esse dispositivo, conforme exposto, não faz nenhuma exigência, para sua incidência, do cumprimento de qualquer obrigação acessória correlata, seja pelo fato de que, consoante reconhecido pelo Autuante, no caso em tela, houve a ocorrência de recolhimento do ICMS DIFAL, levado a débito na apuração da EFD, nos meses de março, maio, setembro e outubro de 2017. Não há, portanto, como se defender que, o Fisco não teve, em relação a essas competências, conhecimento das atividades realizadas pelo contribuinte, que demandavam a devida verificação por parte dele dentro do prazo previsto pelo artigo 150, § 4º do CTN.

Inclusive, no meu entender, concluir de forma diversa, significaria esvaziar a aplicabilidade da contagem do prazo decadencial na forma do artigo 150, § 4º do CTN, pois, caso a declaração entregue pelo contribuinte tivesse que conter todas as operações tributáveis para que fosse observado esse dispositivo, jamais caberia se falar em decadência, mas sim em prescrição, uma vez que a declaração constitui o crédito tributário, podendo ser objeto de cobrança em caso de não pagamento (art. 129-A do COTEB, art. 54-A do RPAF/BA e Súmula nº 436 do STJ). No julgamento do REsp 1.120.295/SP, submetido ao rito dos recursos repetitivos, restou, inclusive, fixado que o prazo prescricional para a cobrança do crédito tributário comece a correr a partir do dia seguinte ao vencimento do tributo ou da entrega da declaração pelo contribuinte, o que for posterior.

Somente em situações excepcionais, em que há o desconhecimento pelo Fisco sobre qualquer atividade realizada pelo contribuinte (que não apresenta qualquer declaração e não efetua o recolhimento, nem mesmo parcial, do crédito), é possível se falar na aplicação do artigo 173, I do CTN. Esse, inclusive, é o entendimento do STJ, consubstanciado na Súmula nº 555 e em diversos julgados que tratam sobre o tema, a exemplo da decisão, cuja ementa transcrevo a seguir:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO N° 3 DO STJ. DECADÊNCIA. PAGAMENTO PARCIAL CONSIGNADO PELO ACÓRDÃO RECORRIDO. PREMISSA FÁTICA EXPRESSA NO ACÓRDÃO. AFASTAMENTO DA SÚMULA N° 7 DO STJ. AFASTAMENTO DO RESP N° 973.733/SC. IPI. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA DAS DIFERENÇAS NÃO DECLARADAS. TERMO A QUO EM CASO DE PAGAMENTO PARCIAL. FATO GERADOR. CRÉDITO TRIBUTÁRIO EXTINTO PELA DECADÊNCIA. 1. Adotando-se a premissa fática do caso concreto, expressamente ventilada no voto vencedor do acórdão recorrido - o que afasta a incidência da Súmula nº 7 do STJ -, é de se reconhecer que, havendo pagamento parcial, a decadência para constituir a diferença não declarada e não integrante do pagamento parcial tem como termo a quo a data do fato gerador, na forma do art. 150, § 4º, do CTN, não se aplicando o entendimento fixado na Súmula nº 555 do STJ e no REsp nº 973.733/SC, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 18/9/2009, segundo o qual o prazo decadencial segue o disposto no art. 173, I, do CTN quando, a despeito da previsão legal, não há pagamento antecipado em caso de tributo sujeito a lançamento por homologação.

2. Na hipótese dos autos, os fatos geradores ocorreram no período de fevereiro e março de 2002, de modo que o lançamento de ofício realizado em 25 de junho de 2007 extrapolou o prazo de 5 anos contados dos fatos geradores, estando o crédito tributário extinto pela decadência.

3. Agravo interno não provido. (AgInt no AgInt no AREsp n. 1.229.609/RJ, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 9/10/2018, DJe de 24/10/2018.)

Para além disso, observo que não restou evidenciada, nos autos, a prática de dolo, fraude ou simulação por parte do Recorrente, razão pela qual conluiu pela decadência de parte da infração 02, especificamente no diz respeito aos fatos geradores ocorridos em 31/03/2017, 31/05/2017, 31/09/2017 e 31/10/2017.

No que diz respeito ao mérito, o contribuinte não apresenta qualquer insurgência em relação à infração 02, mas apenas e tão somente à infração 01, que trata da utilização de crédito fiscal presumido de ICMS em valor superior ao percentual permitido na legislação em vigor nos anos de 2017 e 2018, conforme demonstrativos de fl. 08 dos autos.

Nesse particular, defende o Recorrente que a legislação assegura o direito ao crédito sobre operações e prestações de transportes (artigo 270, III, “a” do Decreto nº 13.780/2012, que recepcionou as disposições do Convênio ICMS 106/1996 e artigos 28 e 29 da Lei nº 7.014/1996) sem trazer qualquer especificação em relação aos CFOPs que poderiam ensejar o crédito. Por essa razão, defende que é indevida a postura do Autuante de desconsiderar o crédito presumido correspondente ao CFOP 6932 (prestação de serviço de transporte iniciada em outra unidade da Federação diversa daquela onde inscrito o prestador).

De fato, conforme alegado pelo Recorrente, analisando a planilha constante na mídia de fl. 14, é possível perceber que, com o objetivo de calcular o crédito presumido correto, o Autuante apenas considerou as prestações de CFOP 6.353, correspondente a prestação de serviço de transporte a estabelecimento comercial, deixando de considerar as operações de CFOP 6932.

Nesse sentido, importante examinar o conteúdo do Convênio ICMS 106/1996, que dispõe sobre a concessão de crédito presumido nas prestações de serviços de transporte, cuja Cláusula primeira prevê o seguinte:

*Cláusula primeira Fica concedido aos estabelecimentos prestadores de serviço de transporte um crédito de 20% (vinte por cento) do valor do ICMS devido na prestação, que será adotado, opcionalmente, pelo contribuinte, em substituição ao sistema de tributação previsto na legislação estadual.
(...)*

O artigo 270, inciso III, alínea “b” do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012, vigente à época dos fatos geradores, que recepcionou o quanto disposto no Convênio ICMS 106/1996, assim determina:

Art. 270. São concedidos os seguintes créditos presumidos do ICMS para fins de compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e de apuração do imposto a recolher, em opção ao aproveitamento de quaisquer outros créditos vinculados às referidas operações ou prestações:

III - aos prestadores de serviços de transporte, observado o § 1º:

b) nas prestações interestaduais de serviços de transporte rodoviário, aquaviário, dutoviário ou ferroviário de carga, efetuadas por empresas transportadoras ou por transportadores autônomos, o crédito presumido será de 20 % do valor do ICMS devido nas prestações (Conv. ICMS 106/96);” (Grifo acrescido)

No meu entender, da análise conjunta da Cláusula primeira do Convênio 106/1996 e do artigo 270, III, “b” do RICMS, no caso dos serviços de transportes, em que não há que se falar na existência de uma cadeia e, portanto, em operações e prestações subsequentes, o crédito presumido de ICMS é concedido para compensação e apuração do tributo a recolher referente as próprias prestações geradoras do crédito (20% do valor do ICMS devido).

Tendo em vista que, as operações correspondentes ao CFOP 6.932 se referem à prestações de serviço de transporte iniciadas em outra unidade federativa, e que, nesse caso, o ICMS correspondente à prestação será devido no Estado em que cada prestação se iniciou (artigo 11, II, “a” da Lei Kandir), entendo que o crédito presumido, respeitadas as disposições das legislações estaduais pertinentes, deve ser utilizado para fins de compensação e apuração do imposto a recolher para o Estado que é o sujeito ativo do ICMS envolvido na operação.

Diante disso, concordo com a decisão recorrida quanto à impossibilidade de se creditar de qualquer valor sobre as operações com o CFOP 6.932 no Estado da Bahia.

Por fim, no que diz respeito a alegação de confiscatoriedade da multa, ressalto que não se incluem na competência deste CONSEF a declaração de constitucionalidade nem a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, por força do impedimento contido no artigo 167, I e III do RPAF. Como as multas de 60% aplicadas estão previstas no Art. 42, II, "f" e VII, "a" da Lei nº 7.014/96, e o § 8º desse mesmo dispositivo foi revogado, não se incluem na competência desse órgão julgador a sua redução ou o seu cancelamento.

Diante do exposto, dou PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário apenas para reconhecer a decadência das cobranças, relativas à infração 02, referentes as competências de março, maio, setembro e outubro de 2017, de maneira que o valor da infração fica reduzido de R\$ 20.146,94 para R\$ 19.788,77.

VOTO VENCEDOR (Decadência quanto à infração 2)

Peço licença à ilustre Relatora para divergir respeitosamente, quanto à Infração 02, no que se refere à decadência.

Consta que o crédito ali constituído adveio de operações **não escrituradas** pela Recorrente em sua EFD, ou seja, operações cuja ocorrência não foi submetida ao crivo do Fisco, de modo que o mesmo não teria meios, a partir da atividade empreendida pelo sujeito passivo, de fiscalizá-la e efetuar-lhe homologação.

Ainda que se considere que ao longo dos períodos de apuração a atividade do sujeito passivo foi cumprida, embora de modo incompleto (deixando de fazer com que operações constassem nela), é inovável que, ao deixar de informar operações, em relação a essas operações omitidas nada havia a homologar.

Ora, parece-nos que uma das razões da jurisprudência que se consolidou no âmbito do STJ é justamente essa: nos tributos ordinariamente lançados por homologação (e é o caso, não há dúvida), o prazo decadencial terá seu termo inicial da data da ocorrência do fato gerador - contanto que o Fisco, após a atividade do sujeito passivo, tenha efetivamente elementos para homologar tal atividade. Nesse passo, se a operação não é comunicada, e portanto não poderá integrar o feixe de operações a serem homologadas, não se pode diminuir (com a regra do § 4º do art. 150 do CTN) o prazo para que o Fisco investigue e reedite a norma individual e concreta, revisando a atividade do sujeito passivo para incluir as operações omitidas - prazo esse que advém da regra do art. 173, inciso I do CTN (termo inicial a contar do primeiro dia útil do exercício seguinte àquele em que poderia ser efetuado o lançamento de ofício revisional da atividade do sujeito passivo, isto é, no caso específico do ICMS Normal, o primeiro dia útil do exercício seguinte ao do implemento do período de apuração no qual poderia ter ocorrido o fato gerador).

Assim, alinhamos-nos (neste item) com o entendimento sustentado em Parecer da PGE/PROFIS de 30/08/2016, no âmbito do Processo PGE2016194710-0 (PROCEDIMENTO DE UNIFORMIZAÇÃO DE ORIENTAÇÃO JURÍDICA), muito conhecido deste Conselho:

5.6. DÉBITO NÃO DECLARADO E NÃO PAGO (OMISSÃO DA OPERAÇÃO TRIBUTÁVEL).

A situação disposta no item (vi) não guarda distinção com àquela prevista no item (iv), ou seja, tanto na hipótese de débito declarado e não pago, como na simples omissão de operação ou prestação tributáveis, deve ser aplicada a regra do art. 173, inciso I, do CTN, contando-se o início do prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte à data da ocorrência do fato gerador.

Recorde-se que, consoante explicitamos ao tecermos algumas ponderações acerca do real conteúdo semântico da expressão “homologação do lançamento”, quando não há declaração, pelo contribuinte, da realização operação ou prestação tributável e, por conseguinte, inexistiu o respectivo pagamento, não há o que o Fisco homologar, razão pela qual se aplica a regra inserta no art. 173, inciso I, do CTN.

Tenho insistido que, ao meu sentir (algo diverso do que se tem lido nos julgados do STJ), o arquétipo “lançamento por homologação” refere-se à hipótese em que, segundo as normas de



organização de um dado tributo, ao sujeito passivo compete realizar atividades de constituição da norma individual e concreta (prevendo a legislação, ou não, obrigações acessórias tais como declarações) e, em um dado momento, efetuar o pagamento do tributo apurado. Ao Fisco compete aferir, perscrutar, fiscalizar **essa atividade**, emitindo um juízo positivo se com ela concordar (isto é, homologando-a), ou emitindo um juízo negativo se com ela discordar, efetuando lançamento de ofício revisional da atividade do sujeito passivo (art. 149, inciso V, do CTN); se o Fisco não o fizer após um dado prazo, considera-se tacitamente homologado, não cabendo retratação (art. 150, § 4º do CTN) - o que ficou havido pela cultura jurídica nacional como uma regra especial de decadência.

Logo, o que se homologa não é um pagamento, uma declaração, ou o conjunto de operações realizadas pelo Sujeito Passivo. **Homologa-se a sua atividade**, que consiste entre outros elementos em elaborar declarações, informando operações. Se uma operação é omitida (na declaração que a legislação comete ao sujeito passivo prestar), o prazo do Fisco para revisão da atividade deve ser contado, para esse fim particular de fazer inserir a atividade omitida e buscar seus efeitos econômico-fiscais, desde o primeiro dia útil do exercício seguinte ao que poderia ser realizada tal fiscalização.

Por todo o exposto, com as vêniás da ilustre Relatora, julgo no particular NÃO PROVIDO o Recurso Voluntário, e, por conseguinte, mantendo julgado PROCEDENTE o Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração nº 178891.0046/22-4, lavrado contra **LOGIC SOLUÇÕES LOGÍSTICAS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ 35.048,87, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos VII, “a” e II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Decadência da infração 2) – Conselheiros: Henrique Silva de Oliveira, Marcelo Mattedi e Silva e Eduardo Ramos de Santana.

VOTO VENCIDO (Decadência da infração 2) – Conselheira: Camila Magnavita da Fonseca Camargo, Fernando Antonio Brito de Araújo e Antonio Dijalma Lemos Barreto.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 31 de janeiro de 2024.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

CAMILA MAGNAVITA DA FONSECA CAMARGO – RELATOR/VOTO VENCIDO
(Decadência da infração 2)

HENRIQUE SILVA DE OLIVEIRA - VOTO VENCEDOR
(Decadência da infração 2)

MARCELO CARDOSO DE ALMEIDA MACHADO - REPR. DA PGE/PROFIS