

**PROCESSO** - A. I. N° 232941.3002/16-9  
**RECORRENTE** - LOJAS SIMONETTI LTDA. (MÓVEIS SIMONETTI)  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0006-02/17  
**ORIGEM** - INFRAZ TEIXEIRA DE FREITAS  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 12/12/2017

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF N° 0303-11/17

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** MERCADORIAS COM PAGAMENTO DO IMPOSTO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. **b)** DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS EFETUADAS POR CONSUMIDOR FINAL SEM A DEVIDA COMPROVAÇÃO. Argumentos defensivos foram capazes para elidir parcialmente tais imputações. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RECOLHIMENTO A MENOS. Fato não contestado. 3. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. RECOLHIMENTOS A MENOR. Infração reconhecida. Rejeitada a preliminar de nulidade e provido o pedido de decadência em relação aos fatos geradores anteriores a junho/2011. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO.** Decisão não unânime

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão de piso que julgou Procedente o Auto de Infração em lide, lavrado em 16/06/2016, o qual exige crédito tributário no valor histórico de R\$56.893,79, sob acusação do cometimento das seguintes infrações:

**01 – 01.02.05** - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$4.970,37, referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por substituição tributária, nos meses de março a agosto, outubro e novembro de 2011, conforme demonstrativo às fls. 15 a 16 (Anexo III).

**02 – 01.02.17** - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$33.183,07, a título de devolução de mercadorias efetuadas por consumidor final, sem a devida comprovação, nos meses de janeiro a dezembro de 2011, conforme demonstrativo às fls.17 a 26 (Anexo IV).

**03 - 07.01.02** –Efetuou o recolhimento a menor do ICMS por antecipação, no valor de R\$3.658,28, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e / ou do exterior, nos meses de janeiro, fevereiro, abril a julho de 2011, conforme demonstrativos às fls.26 a 34 (Anexo V).

**04 - 07.15.02** – Recolheu a menor o ICMS antecipação parcial, no valor de R\$ 15.082,07, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização, nos meses de fevereiro, março, junho, agosto a dezembro de 2011, conforme demonstrativos às fls. 35 a 37 (Anexo VI).

Após a devida instrução processual, a referida Junta de Julgamento Fiscal, em que pese o entendimento divergente exarado, entendeu pela Procedência, pelos seguintes fundamentos:

#### VOTO

*Na peça defensiva o sujeito passivo alegando que somente tomou conhecimento da autuação em 16/06/2016, arguiu preliminar de “prescrição” do crédito tributário referente aos fatos geradores ocorridos antes de 30/06/2011, transcrevendo o artigo 173 do CTN.*

*Cabe consignar que, nos termos do art. 173 do CTN, a decadência representa a perda do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, mediante o lançamento, em virtude do decurso do prazo de cinco anos,*

contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Por seu turno, a prescrição arguida pela defesa, encontra-se prevista no art. 174 do CTN, extingue o direito de ação de cobrança do crédito tributário pelo transcurso do prazo de cinco anos, contados da data da constituição definitiva do crédito tributário.

Considerando que o presente Auto de Infração foi lavrado em 2016, não há, portanto, o que se falar em prescrição. Dessa forma, afasto os argumentos defensivos atinentes à prescrição do crédito tributário e passo a analisá-los à luz do instituto da decadência.

No tocante à alegação defensiva de decadência parcial do lançamento tributário, relativo aos fatos gerados ocorridos de antes de 16/06/2011, não pode ser acolhida, pelos motivos que passo a expor.

O entendimento doutrinário e jurisprudencial, nos lançamentos tributários sujeitos à 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, como no caso do ICMS, quando do pagamento antecipado, o ente tributante dispõe de cinco anos para realizar o lançamento ou homologação, nos termos do artigo 150 do CTN - Código Tributário Nacional.

Observo que o pagamento antecipado pelo sujeito passivo, nos termos do artigo acima citado, extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento. Havendo pagamento integral do tributo devido, não havendo outro prazo previsto em lei para homologação, este será de 5 (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.

Para aplicação da referida norma legal, é necessário que sejam atendidos alguns requisitos, entre eles, que o tributo tenha sido apurado e recolhido de acordo com lei, ou seja, o pagamento integralmente do valor devido pelo sujeito passivo; que não exista lei que fixe outro prazo e por fim, que não tenha ocorrido dolo, fraude ou simulação, requisitos não existentes na lide em questão.

Na presente lide, o sujeito passivo, contribuinte do ICMS no Estado da Bahia, omitiu-se em prestar as informações ao fisco (artigo 149, II e III do CTN), sendo necessária a apuração do imposto devido mediante procedimento administrativo tributário, resultando na lavratura do Auto de Infração em tela, por ter o sujeito passivo omitido informações na apuração do ICMS e realizado o consequente recolhimento em valor inferior ao devido.

Portanto, não se pode falar na aplicação da regra do § 4º do artigo 150 do CTN, pois, mediante ação fiscal, restou comprovada a omissão de pagamentos do tributo estadual, não havendo pagamento antecipado não se pode falar em homologação, pois não se pode homologar um pagamento que não foi realizado pelo sujeito passivo.

Também não pode ser arguida a aplicação do § 4º do artigo 150 do CTN, pois o Código Tributário do Estado da Bahia, Lei nº 3.956 de 11 de dezembro de 1981, aplicado aos contribuintes baianos, em seu artigo 107-B, fixou prazo para homologação, exercendo a faculdade prevista no próprio § 4º do artigo 150 do CTN.

O prazo para homologação tácita do lançamento e extinção do crédito tributário, fixado no Código Tributário do Estado da Bahia, no § 5º do artigo 107-B, é de 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, desde que não seja comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação, pois, comprovada essa situação, o tributo poderá ser reclamado pelo sujeito ativo, ente tributante, a qualquer época.

Cabe consignar que esse é o entendimento do CONSEF, a exemplo do Acórdão CJF nº 0050-12/15, no qual, está consignado que: (...) acompanho o parecer da PGE/PROFIS no sentido de que a legislação tributária vigente à época do fato gerador, nos termos do art. 107-A, I, da Lei nº 3.956/81 (COTEB) e conforme o §4º do art. 150 do CTN, previa o início do prazo decadencial como sendo o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador e, portanto, o prazo decadencial em relação aos fatos geradores de 2009 teve início em primeiro de janeiro de 2010, do que, contando cinco anos, verifica-se que a autuação, lavrada em 27/03/2014, ocorreu dentro do prazo legal.

O opinativo aduz ainda que, com o advento da Lei nº 13.199, de 29/11/2014, foi revogado o art. 107-A, I, do COTEB. Todavia, por tratar-se de norma jurídica de natureza material e não procedural, não poderá retroagir para surtir efeito em relação a fato gerador constituído sob a égide da legislação tributária então vigente. Assim, rejeito a prejudicial de mérito de decadência arguida.

Assim, no caso em tela, o prazo para contagem da decadência deve ser observado o previsto no § 5º do artigo 107-B do Código Tributário do Estado da Bahia, combinado com o artigo 173, inciso I, do CTN, o qual estabelece que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos,

*contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Portanto, por se tratar de fatos geradores ocorridos no exercício de 2011, o fisco teria até o dia 31/12/2016 para constituir o lançamento tributário. Como o Auto de Infração foi lavrado em 16/06/2016 não se configurou a decadência.*

*No plano formal, depois de examinar todos os elementos que integram o presente Auto de Infração constato que a sua composição, processamento e formalização se encontram em total consonância com o RICMS/97 e com o RPAF-BA/99, ou seja, o lançamento tributário contém todos os pressupostos materiais e essenciais, pois, a sua lavratura obedeceu ao disposto no art. 39 do RPAF/99, e os fatos geradores do crédito tributário estão constituídos nos documentos e levantamentos efetuados pelo autuado, constantes às fls.08 a 39, todos entregues ao sujeito passivo.*

*Os citados documentos, representados por demonstrativos, levantamentos, constantes nos autos são suficientemente esclarecedores e servem como elemento de prova das infrações imputadas ao autuado (utilização indevida de créditos fiscais, recolhimento a menor a título de antecipação tributária), e permitiram ao sujeito passivo exercer com plenitude o seu direito de defesa apontando eventuais erros no trabalho fiscal.*

*Assim, não está comprovada nos autos a existência de vícios formais que comprometam a eficácia da autuação fiscal, cujas questões que envolvam eventuais erros na apuração do débito ou falta de comprovação do cometimento da infração, serão objeto de apreciação por ocasião do exame do mérito, ficando rejeitadas as preliminares de nulidade requeridas nas razões de defesa, por não encontrar amparo em nenhum nos incisos I a IV do artigo 18 do RPAF/99.*

*No mérito, observo que das quatro infrações contempladas no auto de infração, não existe lide a ser julgada em relação às infrações 03 – 07.01.02 e 04 – 07.15.02, pois o sujeito passivo em sua peça defensiva silenciou em relação às mesmas.*

*Desta forma, a lide se resume exclusivamente no que tange às infrações 01 – 01.02.05 e 02 - 01.02.17, que tratam de imputação de apropriação indevida de crédito fiscal de ICMS, referente a aquisição de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, e a título de devolução de mercadorias efetuadas por consumidor final, sem a devida comprovação, respectivamente.*

*O lançamento destes itens foi impugnado com base nas seguintes razões defensivas:*

*No caso da infração 01 - 01.02.06 – alega o autuado que parte da Infração a legislação apontada não estava em vigor, no que tange aos produtos constantes no item 44 do Anexo 88 do RICMS/97 - Decreto 6.284/97, visto que o referido item foi introduzido pelo Decreto 12.534, publicado em 24/12/2010, tendo sua vigência a vigorar somente a partir de 01/03/2011. Sendo assim, entende que não poderia ser penalizado neste período em relação a estes produtos em questão. Além disso, argumenta que utilizou de crédito na entrada de mercadoria submetida ao regime de Substituto Tributário, mas efetuou o pagamento do ICMS quando da saída destes mesmos produtos, tentando demonstrar com a indicação de alguns cupons fiscais.*

*Já em relação da infração 02 - 01.02.17, o autuado sustenta que a não apresentação da nota fiscal assinada ou documento auxiliar pela pessoa que devolveu a mercadoria, não estaria esta obrigada a pagar todo o ICMS referente às devoluções, as quais, diz que realmente ocorreram, pois todas as devoluções têm vendas posteriores em nome do cliente. Com base nisso, entende que não poderá ser interpretada como utilização indevida de crédito na devolução de mercadoria. Para demonstrar esta alegação, apresenta exemplos nas folhas 50 e 51 da defesa.*

*Constatou que no mérito, em relação às infrações acima, são recorrentes as questões sob análise, conforme jurisprudência do CONSEF, a exemplo dos Autos de Infração nº 232903.3002/16-7 e 276473.3002/16-3, Acórdãos JJF Nº 0213-02/16 e JJF Nº 0213-02/16, respectivamente, desta Junta de Julgamento Fiscal, que trata da mesma matéria, sujeito passivo, bem como a total literalidade das argüições trazidas pela defesa e informação fiscal.*

*Verificada a identidade entre os argumentos trazidos pelo impugnante e o voto proferido no Acórdão JJF Nº 0213-02/16 acima citado, (decisão unânime), cujo entendimento acolho, - haja vista que participei da Sessão de Julgamento do dia 01/12/2016 como um dos julgadores - para integrar o presente voto, passando, assim, a reproduzir parte da conclusão do aludido voto, quanto ao mérito dos itens em questão, in verbis:*

*(...)*

*“Como se observa da alegação defensiva, o autuado não questiona o fato da mercadoria em lide, Colchões, inclusive box, encontra-se enquadrada na Substituição Tributária a partir de 01/03/2011.*

*Entretanto, a defesa alegou que foram incluídas operações anteriores ao dia 01/03/2011. Entendo que esse argumento defensivo não é capaz de elidir a autuação, uma vez que analisando os levantamentos fiscais que embasaram à infração, os quais foram acostados às folhas 15 a 22 dos autos, resta comprovado que somente foram incluídas notas fiscais a partir de março de 2011.*

*Ademais, no próprio corpo do Auto de Infração, fl. 01, constam os meses de março a agosto de 2011.*

*Quanto a alegação de que teria dado saídas de todas as mercadorias com destaque do ICMS, ou seja, estaria apurando e recolhendo o imposto pelo regime normal, essa alegação não foi comprovada pela defesa, pois, caberia a defesa comprovar que todas as mercadorias, sem exceção, entradas em seu estabelecimento foram objeto de saídas de tributação normal. Devo ressaltar que o art. 123, do RPAF/99, assegura ao sujeito passivo o direito de fazer a impugnação do Auto de Infração, devendo a defesa ser acompanhada das provas que o contribuinte tiver, inclusive levantamentos e documentos referentes às suas alegações, haja vista que a simples negativa de cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de veracidade da autuação fiscal, conforme previsto no art. 143, do mesmo regulamento.*

*Se houve apuração e recolhimento indevido pelo contribuinte autuado, o que não restou comprovado nos autos, caberá ao sujeito passivo adotar os procedimentos pertinentes ao pedido de restituição do tributo que entender ter recolhimento indevidamente.*

*Assim, estando comprovado que a mercadoria objeto dos documentos fiscais citados não estão enquadrados no Regime de Substituição Tributária, é ilícito o crédito sobre as aquisições respectivas.*

*Logo, à infração 01 restou caracterizada.*

*A infração 02 acusa o sujeito passivo de utilizar indevidamente crédito fiscal de ICMS a título de devolução de mercadorias efetuadas por consumidor final, sem que houvesse a comprovação.*

*Portanto, a exigência fiscal diz respeito a imputação de que o contribuinte autuado creditou indevidamente de ICMS decorrente de devoluções efetuadas por consumidor final sem a emissão de nota fiscal de entrada e sem a declaração assinada pela pessoa que efetuar a devolução, com indicação do motivo da devolução, fazendo constar a espécie e o número do seu documento de identidade.*

*A defesa reconhece que não emite de nota fiscal de entrada e sem a declaração assinada pela pessoa que efetuar a devolução, com indicação do motivo da devolução, fazendo constar a espécie e o número do seu documento de identidade, alegando que o documento “papel” assinado pelo cliente que realizou a devolução, é um procedimento arcaico e desnecessário, acrescentando que o intuito da NFC-e é justamente economizar a utilização de papel e com isso ajudar o meio ambiente, pois com essa diminuição de papel há diminuição de poluente e desmatamento de grandes florestas, em todo o mundo, citando, inclusive alguns exemplos em que o seu cliente realizou outra venda logo em seguida.*

*Ocorre que tais alegações não são capazes de elidir a imputação, pois tratando-se de utilização de crédito fiscal, deve-se observar as disposições expressa na legislação do ICMS. No caso em lide, o exame do presente lançamento passa pela análise do aspecto material da incidência do ICMS, frente ao disposto na legislação tributária, bem como das implicações decorrentes do descumprimento das obrigações principal e acessória, em especial, o determinado no artigo 653, do RICMS/97, in verbis:*

*Art. 653. O estabelecimento que receber, em virtude de garantia, troca, inadimplemento do comprador ou desfazimento do negócio, mercadoria devolvida por produtor ou extrator ou por qualquer pessoa física ou jurídica não considerada contribuinte ou não obrigada à emissão de Nota Fiscal poderá creditar-se do imposto debitado por ocasião da saída da mercadoria, desde que haja prova inequívoca da devolução.*

*§ 1º Para os efeitos deste artigo, entende-se por:*

*I - garantia, a obrigação assumida pelo remetente ou fabricante de substituir ou consertar a mercadoria se esta apresentar defeito;*

*II - troca, a substituição de mercadoria por uma ou mais da mesma espécie ou de espécie diversa, desde que de valor não inferior ao da substituída.*

*§ 2º Nas hipóteses deste artigo, o estabelecimento recebedor deverá:*

*I - emitir Nota Fiscal, na entrada das mercadorias, mencionando o número, a série, a subsérie e a data do documento fiscal originário, e o valor total ou o relativo à parte devolvida, sobre o qual será calculado o imposto a ser creditado, se for o caso;*

*II - obter, na Nota Fiscal (entrada) referida no inciso anterior ou em documento apartado, declaração assinada pela pessoa que efetuar a devolução, com indicação do motivo da devolução, fazendo constar a espécie e o número do seu documento de identidade;*

*III - lançar a Nota Fiscal referida no inciso I no Registro de Entradas, consignando os respectivos valores nas colunas "ICMS - Valores Fiscais" e "Operações ou Prestações com Crédito do Imposto", quando for o caso.*

*§ 3º A Nota Fiscal (entrada) emitida na forma do parágrafo anterior servirá para acompanhar a*

*mercadoria em seu transporte até o estabelecimento de origem.*

*§ 3º-A. Tratando-se de devoluções ocorridas no estabelecimento, o contribuinte poderá, mediante autorização do inspetor fazendário, emitir uma única nota fiscal de entrada englobando todas as devoluções ocorridas durante a semana, observados os procedimentos previstos no § 2º.*

*Conforme consignado no caput do artigo 653 do RICMS-BA, a legislação tributária estadual prevê a hipótese de utilização de crédito fiscal de ICMS nos casos de devoluções realizadas por consumidores finais, pessoa física ou pessoa jurídica não obrigada à emissão de nota fiscal. Todavia, o estabelecimento recebedor das devoluções deverá comprovar a efetividade dessas devoluções mediante o cumprimento das obrigações previstas no §2º transcrito acima, obrigações que a defesa entende ser desnecessárias.*

*Portanto, entendo que os cupons fiscais acostados pela defesa, sem as emissões das notas fiscais de entradas e sem as declarações firmadas pelos adquirentes, não servem como elemento de prova inequívoca das devoluções, requisito indispensável para o creditamento do imposto, à luz do artigo 653, do RICMS/97, não sendo possível converter a cobrança do imposto e multa por descumprimento de obrigação acessória requerida pela defesa.*

*Devo ressaltar que a mera alegação de presunção de inocência, da ausência de fraude fiscal, da boa-fé, arguida pelo autuado, não o exime do cometimento da infração apontada na presente lide, considerando a indisponibilidade do crédito fiscal e porque o direito tributário se move por um viés objetivo, acorde art. 136, CTN, ao tratar da responsabilidade pelas infrações tributárias estritamente fiscais.*

*"Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato."*

*Dispõe o art. 136 a desconsideração da intenção do agente ou do responsável, dispensando-se assim a presença do dolo, que é a vontade livre e consciente dirigida a realizar o ato tido pela norma tributária como ilícito, justamente para que o Fisco fique livre de ter que demonstrar, em cada especificidade fática, a existência da vontade do infrator de burlar ou não a lei. Necessário, contudo, que reste provada a ocorrência do fato gerador do imposto, de responsabilidade tributária do contribuinte autuado. A fazenda pública, assim, não precisa investigar, nem mesmo provar a intenção, pois que, para a responsabilidade pela prática da conduta ilícita tributária não-delituosa, esta investigação não se faz necessária, posto que o próprio Código determinou que essa responsabilidade independe da intenção.*

*No caso concreto, portanto, ainda que agindo de boa-fé, o contribuinte não poderia utilizar-se de crédito de fiscal, cuja prova desse direito não consegue fazê-la, em relação às devoluções das vendas, anteriormente feitas, a pessoa física, consumidor final, não obrigada a emissão de documento fiscal.*

*Desta forma, entendo que à infração 02 restou caracterizada."*

*Ante o exposto, e acompanhando a jurisprudência acima, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

#### **VOTO DIVERGENTE**

*Primeiramente quero manifestar meu respeito ao voto do Ilustre Relator, frisando que dele divirjo apenas quanto a considerar que as alegações defensivas de decadência parcial do lançamento tributário, relativo aos fatos geradores, ocorridos no período de janeiro a junho de 2011, decorrente do Auto de Infração em tela, por quanto à lavratura e ciência da autuação em 16/06/2016, não pode ser acolhida.*

*Trata-se o Auto de Infração da constituição do crédito tributário do ICMS no valor de R\$56.893,79 decorrente do lançamento de quatro infrações, sendo a primeira por utilização indevida de crédito fiscal do imposto, referente a mercadoria adquirida com pagamento do imposto por antecipação tributária; a segunda por utilização indevida de crédito fiscal do imposto a título de devolução de mercadorias efetuadas por consumidor final, sem a devida comprovação; a terceira por ter efetuado recolhimento a menor do imposto por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação; e a quarta infração, também, por ter efetuado recolhimento a menor do imposto antecipação parcial de mercadorias enquadradas no instituto normal de apuração do imposto, oriundas de outras unidades da Federação, com fins de comercialização.*

*Como tal, todas as infrações constituídas remetem a contagem do 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, apura o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas.*

*Contar-se-ia o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, com fundamento no art. 170, inciso I, do CTN, como defendido pelo d. Agente Fiscal e acompanhado pelo i. Relator, quando: a) o deficiente declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o*

montante do imposto devido, mas não efetua o respectivo pagamento, b) ou o contribuinte não declara a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omite a realização da operação ou prestação tributável, c) e/ou o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, efetua o pagamento da importância pecuniária declarada, posteriormente o Fisco verifica que o valor recolhido foi menor que o efetivamente devido em virtude da configuração de dolo fraude ou simulação.

Nenhuma dessas três situações de ações de procedimentos do defendente vejo presente nos autos. O i. Relator, em seu voto, deixar entender que o sujeito passivo teria omitido prestar informações ao fisco (art. 149, incisos II e III, do CTN), sendo necessária a apuração do imposto devido mediante procedimento administrativo tributário, resultando na lavratura do Auto de Infração em tela, com isso, à luz do seu entendimento, não se pode falar na aplicação da regra do art. 150, § 4º, do CTN, pois, mediante ação fiscal, restou comprovada a omissão de pagamento do tributo. Não havendo pagamento antecipado, diz o i. Relator, não se pode falar em homologação, pois não se pode homologar um pagamento que não foi realizado pelo sujeito passivo.

Há de se destacar que a disposição do CTN que trata dos aspectos decadenciais da autoridade fiscal em cobrar o tributo, se conta o prazo da data do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN) ou a partir do primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato gerador (art. 170, inciso I, do CTN); não diz respeito ao ato de homologar o tributo, que é uma atividade do d. Agente Fiscal quando do desenvolvimento do seu trabalho de fiscalização; mas, sim, quando do cumprimento de sua Ordem de Serviço encontrar fatos do tipo em que o defendente declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, mas não efetua o respectivo pagamento, o defendente não declara a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omite a realização da operação ou prestação tributável, e/ou o defendente não declara a ocorrência do fato jurídico tributário, efetua o pagamento da importância pecuniária declarada, posteriormente o Fisco verifica que o valor recolhido foi menor que o efetivamente devido em virtude da configuração de dolo fraude ou simulação. Neste sentido, como anteriormente destacado, não se vê qualquer desses elementos presentes neste Auto de Infração em análise.

O que se vê, da análise das peças que compõe o presente processo, são controvérsias, entre as partes, na interpretação das normas cabíveis do ICMS, que regulamentavam as operações de circulação de mercadorias, objeto do demonstrativo que deram causa a Infração 1 e 2, intrínseco do processo administrativo fiscal, em respeito aos princípios constitucionais do contraditório e ampla defesa (art. 5º, LV), bem assim das Infrações 3 e 4, em que pese o defendente ter-se mantido silente quanto ao mérito, relativo a essas duas últimas infrações.

Tanto é verdade que, em sede de informação fiscal, o d. Fiscal Autuante, rebateu todas as considerações de defesa de mérito em relação às infrações 1 e 2, não reconhecendo a procedência das considerações de defesa, em que foi acompanhado pelos membros da junta de julgamento, inclusive por mim.

O fato do fisco não concordar com os argumentos de mérito da defesa, e a primeira instância de julgamento acompanhar o entendimento da fiscalização, não credita a interpretação do I. Relator de que o defendente omitiu informações ao fisco, e que por isso impera a interpretação de aplicação do art. 170, inciso I, do CTN para a contagem do prazo decadencial da autoridade fiscal em cobrar o tributo, ou seja, a partir do primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato gerador, que é o objeto desse voto discordante de minha lavra. Aliás, foram as emissões das documentações e os respectivos lançamentos nos livros/documentos fiscais competentes que permitiu ao d. Agente Fiscal desenvolver a lavratura do Auto de Infração, em tela, com quatro infrações constituídas e julgadas procedentes, no mérito, por todos os membros da junta de julgamento.

Também, não observo nos autos, qualquer situação de ocorrência de dolo, fraude ou simulação na constituição de fatos que pudessem vim a dar sustentação de que tal recolhimento a menor do ICMS, em relação a quatro infrações do Auto de Infração, objeto em análise, na forma da acusação, não tenha sido por erro na interpretação da legislação em relação ao objeto da autuação, que, também, é observado pelo i. Relator no corpo do seu voto.

Desta forma, do tanto quanto aqui discorrido, onde não observo qualquer situação de ocorrência de dolo, fraude ou simulação na constituição dos fatos que deram causa as Infrações objeto do Auto de Infração, objeto em análise, entendo que, para as ocorrências dos fatos geradores de todos os quatro itens da autuação, as ocorrências dos fatos geradores, conta-se o prazo decadencial, com enquadramento no art. 150, § 4º, do CTN, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, conforme a seguir descrito:

**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.(Grifo acrescido)**

**§ 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.(Grifos acrescidos)**

Desta forma, resta razão a arguição do defendente, em relação aos fatos geradores, relativo ao período de 01/01/2011 a 16/06/2011, data da lavratura e ciência da autuação, tenha imperado a decadência. 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 a cerca de alguns temas relacionados ao ICMS. Dentre eles, o de decadência, através do Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0.

Inconformado, o Sujeito Passivo interpôs Recurso Voluntário objetivando a reapreciação da decisão de piso, tecendo as seguintes alegações:

Inicialmente, informa a tempestividade da peça recursal e aponta a prejudicial de mérito da decadência, uma vez que o período de lavratura do Auto de Infração foi de 01/01/2011 a 31/12/2011, tendo a recorrente tomado ciência em 16/06/2016.

Assim, defende que o prazo para o cômputo da decadência é da data da emissão do documento fiscal, sendo assim a decadência em relação ao ICMS, que anterior à data de 16/06/2011, deverão ser consideradas inexistentes pelo direito em todas as infrações do presente Auto.

Nas razões de mérito, em relação à infração 1, aduz que a legislação apontada não estava em vigor, no que tange os produtos constates no item 44 do anexo 88 do RICMS/97 – Decreto nº 6.284/97. Pois o item 44, do anexo 88 do RICMS/97, foi introduzido pelo Decreto nº 12.534, publicado em 24/12/2010, tendo sua vigência a vigorar somente a partir de 01/03/2011.

Deste modo, a recorrente não poderia se penalizada neste período em relação estes produtos em questão.

Ultrapassando tal questão temporal, afirma que a apenas estaria utilizando de crédito na entrada de mercadoria submetida ao regime de Substituto Tributário, mas também estava pagando o ICMS quando da saída destes mesmos produtos, ou seja, sempre que realizada a venda destas mercadorias, a recorrente também a tributava. Sendo assim, todas as vendas destas mercadorias que foram realizadas neste período com a tributação normal, foram recolhidas de forma irregular, gerando, nesta ótica, créditos para a recorrente.

Diz provar o alegado citando os Cupons Fiscais abaixo, os quais comprovariam que os produtos considerados Substituto Tributário, estavam tendo sua saída tributada normalmente, só que na apuração da recorrente encontrava-se com a tributação normal:

1. Cupom COO: 016873; Data: 06/04/2011; Código/Produto: 164045/Colchaobox Robustus D50 138x1; Valor de Venda R\$ 252,84 (tributado na saída em alíquota de 17%).
2. Cupom COO: 016252; Data: 24/02/2011; Código/Produto: 164016/Colchao Granflex D33 088x1; Valor de Venda R\$ 100,00; Código/Produto: 164026/Colchao Granflex D33 088x1; Valor de Venda R\$ 115,00 (tributado na saída em alíquota de 17%).
3. Cupom COO: 016164; Data 18/02/2011; Código/Produto: 233279/Colchao Sommier Passion 13; Valor de Venda R\$ 219,00; Código/Produto: 233280/Colchao Passion Uniface; Valor de Venda R\$ 480,00 (tributado na saída em alíquota de 17%).

No pertinente à infração 02, aponta que o Auditor Fiscal, considerou que a recorrente agiu de forma dolosa ao aproveitar dos créditos do ICMS em relação às devoluções, pois ao considerar que a não apresentação da nota fiscal assinada ou documento auxiliar pela pessoa que devolveu a mercadoria, estaria esta obrigada a pagar todo o ICMS referente às devoluções, devoluções estas que realmente ocorreram.

Afirma que todas as devoluções têm vendas posteriores em nome do cliente, comprovando-se assim que em nenhum momento ocorreu a omissão do recolhimento do ICMS, mas sim talvez em uma análise bem criteriosa uma falta de um documento acessório procedural, até porque a boa-fé se presume e má fé se prova, a simples alegação de não ter o documento auxiliar, não é possível presumir que este creditamento foi indevido.

Defende que esta infração não poderá ser interpretada com utilização indevida de crédito na devolução de mercadoria, pois a devolução ocorreu sim, devendo ser considerados os erros

operacionais das operadoras de crédito, bem como os erros de ECF.

Cita exemplos de devoluções com vendas posteriores ao mesmo cliente para comprovar o alegado:

**Exemplo 1:**

**1<sup>a</sup> Compra;** Data: 01/10/2011; Cupom COO 020584, Cliente: Mirtes Mendes do Amaral; CPF nº 011.990.106-42; Valor: R\$ 1.299,00.

**Devolução;** Data 05/10/2011; Danfe 3810; Cliente: Mirtes Mendes do Amaral; CPF nº 011.990.106-42; Valor: R\$ 1.299,00

**2<sup>a</sup> Compra;** Data: 05/10/2011; Cupom COO 020668, Cliente: Mirtes Mendes do Amaral; CPF nº 011.990.106-42; Valor: R\$ 1.299,00

**Exemplo 2:**

**1<sup>a</sup> Compra;** Data: 03/12/2011; Cupom COO 022148, Cliente: Delano Reis Pereira; CPF nº 056.153.745-35; Valor: R\$ 849,00.

**Devolução;** Data 08/12/2011; Danfe 4927; Cliente: Delano Reis Pereira; CPF nº 056.153.745-35; Valor: R\$ 849,00.

**2<sup>a</sup> Compra;** Data: 08/12/2011; Cupom COO 022315, Cliente: Delano Reis Pereira; CPF nº 056.153.745-35; Valor: R\$ 849,00.

**Exemplo 3:**

**1<sup>a</sup> Compra;** Data: 19/09/2011; Cupom COO 020318, Cliente: Bruno Fagundes; CPF nº 798.151.035-04; Valor: R\$ 1.300,00.

**Devolução;** Data 28/09/2011; Danfe 3646; Cliente: Bruno Fagundes; CPF nº 798.151.035-04; Valor: R\$ 1.300,00.

**2<sup>a</sup> Compra;** Data: 28/09/2011; Cupom COO 020470, Cliente: Bruno Fagundes; CPF nº 798.151.035-04; Valor: R\$ 1.300,00.

Assevera deste modo, que não restam dúvidas de que não ocorreu nenhuma utilização de crédito indevido de ICMS, referente às devoluções, até porque foi vastamente comprovada a nova venda, e seria ilógico o cliente comprar, devolver e comprar pagando novamente, comprovando assim cabalmente que nenhum momento a Autuada, utilizou-se de créditos indevidos.

Por fim, requer a improcedência do presente Auto de Infração.

## VOTO

De início, vislumbro que assiste razão a alegação da Recorrente no pertinente a aplicação da prejudicial de mérito da decadência suscitada e também defendida em voto divergente proferido na Decisão de piso, da lavra do i. julgador João Vicente Costa Neto.

O Auto de Infração trata de dois tipos de infração: uso indevido de crédito (infrações 01 e 02) e recolhimento a menor de ICMS (infrações 03 e 04).

Por ser o ICMS um imposto de natureza homologatória, de apuração mensal, inquestionável que o prazo decadencial adotado deve ser o disposto no art. 150, §4º do CTN, e não o do art. 173, I como defende o julgador de piso. Vejamos o disposto no artigo supramencionado:

*“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.”*

Ademais, o posicionamento do nosso ordenamento jurídico vem entendendo pela aplicação do art. 150, §4º em se tratando de crédito indevido, como é o caso do julgado do STJ, o qual dispõe que:

*"ICMS. PAGAMENTO A MENOR EM DECORRÊNCIA DE SUPOSTO CREDITAMENTO INDEVIDO. APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CTN. (...) I. A Primeira Seção/STJ, ao apreciar o AgRg nos EREsp 1.199.262/MG (Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe de 7.11.2011), pacificou entendimento no sentido de que, em se tratando de lançamento suplementar, decorrente do pagamento a menor de tributo sujeito a lançamento por homologação, em razão da verificação de creditamento indevido, é aplicável a regra prevista no art. 150, § 4º, do CTN. Agravo regimental não provido". (AgRg no REsp 1238000/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/06/2012, DJe 29/06/2012)". (grifado).*

A Procuradoria Geral do Estado, em Incidente de Uniformização, vem também entendendo pela aplicação do art. 150, §4º do CTN quando houver comprovação de pagamento, em montante inferior, ao das operações declaradas. Vejamos:

*"6. 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 tributárias), 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."*

Ressalte-se que, em se tratando de creditamento indevido, há que se reconhecer que houve o pagamento do imposto, vez que não existe crédito sem pagamento anterior que o conceda. Situação esta, inclusive, comprovada após apreciação ao sistema INC da SEFAZ, nas informações cadastrais do Contribuinte, no qual se constatou que o recorrente realizou pagamento do imposto (mesmo que entendido a menor pela fiscalização), em todo o período autuado.

Entretanto, apesar do longo avanço do Estado quanto à aplicação do art. 150, §4º do CTN, conforme consagrado pelo Incidente de Uniformização da PGE/PROFIS, entendo que o pagamento, por si só, do ICMS não é o fator determinante da aplicação da referida norma.

Como já dito, em sendo o ICMS um imposto por homologação, de apuração mensal, condicionar a aplicação do art. 150, §4º ao pagamento seria desconsiderar a própria natureza de tal tributo.

Deste modo, conforme posicionamento por mim adotado em outros julgados, encontram-se decaídos todos os períodos anteriores junho/2011, já que a ciência do referido processo se deu em 16/06/2016, tendo transcorrido mais de 5 (cinco) anos da ocorrência dos fatos geradores.

No mérito, foram recorridas as infrações 1 e 2, não sendo objeto de questionamento as infrações 3 e 4.

Em relação à infração 1, o Recorrente alega que a legislação apontada não estava em vigor, no que tange os produtos constates no item 44 do anexo 88 do RICMS/97 – Decreto nº 6.284/97, pois o item 44, do anexo 88 do RICMS/97, foi introduzido pelo Decreto nº 12.534, publicado em 24/12/2010, tendo sua vigência somente a partir de 01/03/2011.

Pois bem.

O período da autuação desta infração foi de 31/03/2011 a 30/11/2011 (não fazendo parte o mês 10/2011), momento em que já vigia a referida legislação em relação aos produtos questionados pela empresa Recorrente, sendo tal argumento trazido em sede de defesa um ratificador do procedimento realizado pelo fiscal autuante. Além do que, a empresa não conseguiu comprovar que a totalidade das mercadorias entradas no estabelecimento foram submetidas a tributação quando da sua saída, motivo esse que não acato as razões da recorrente.

No pertinente à infração 2, a qual versa sobre uso indevido de crédito de ICMS a título de devolução de mercadorias efetuadas por consumidor final, sem a devida comprovação, nos meses de janeiro a dezembro de 2011, razão em parte assiste a Recorrente em suas alegações de comprovação das devoluções apresentadas.

A empresa Recorrente vem enfrentando algumas fiscalizações neste sentido, sendo que tal matéria, idêntica, foi apreciada recentemente pela 2ª CJF no Acordão CJF Nº 0310-12/17 (Decisão unânime), tendo como relatora a i. Conselheira Dra. Leila Barreto Nogueira Vilas Boas, que brilhantemente enfrentou a questão de forma clara e precisa, sendo o seu posicionamento também adotado por mim.

Quanto a esta infração, a i. Conselheira entendeu que restou comprovado por parte da Recorrente, em sede de defesa, a comprovação da devolução mediante apresentação da NFC-e e as notas fiscais de entrada emitidas que comprovam a devolução efetiva das mercadorias vendidas pela recorrente haja vista que indicam que as mesmas mercadorias foram objeto de venda subsequente ao mesmo cliente da primeira venda realizada.

O mesmo caso se aplica a este Auto de Infração. Junto às fls. 73 a 130, o Recorrente traz NFC-e e as notas fiscais de entrada que comprovam as devoluções das mercadorias vendidas e novas vendas efetuadas aos mesmos clientes, contendo todos os dados (endereço, CPF) que permitem a verificação da efetiva entrega.

Assim, afirmou a i. Conselheira ser devido o crédito do ICMS nas devoluções de mercadorias realizadas pelo consumidor final. Entretanto, considerando que ficou caracterizado o descumprimento do art. 454, § 1º, inciso II do RICMS/12 (falta de assinatura do cliente em documento de devolução), bem como não havendo penalidade prevista expressamente para essa conduta, seria aplicável a multa prevista no art. 42, inciso XXII da Lei nº 7.014/96 à época dos fatos, com fundamento na previsão do art. 157 do RPAF.

Deste modo, pelos fundamentos acima expostos e por mim também defendidos, fixo o montante de R\$50,00 para o período fiscalizado em relação à infração 2.

Por fim, e por tudo quanto aduzido, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, modificando a Decisão recorrida, aplicando o instituto da Decadência nos períodos anteriores a 16/06/2016 e convertendo a infração 2 em multa por descumprimento de obrigação acessória, passando o Auto de Infração aos seguintes valores:

INFRAÇÕES	LANÇAMENTO ORIGINAL (MANTIDO PELA JJF)	APÓS JULGAMENTO DA 1ª CJF	MULTA
01	4.970,37	2.515,66	60%
02	33.183,07	50,00	-----
03	3.658,28	596,90	60%
04	15.082,07	14.992,00	60%
Total	<b>56.893,79</b>	<b>18.154,56</b>	

#### VOTO VENCEDOR (Quanto à infração 2)

Venho com a devida *vénia* discordar do voto do Relator quanto à conversão do item 2 do lançamento, em multa de R\$50,00 por descumprimento de obrigações acessórias, conforme discurso a seguir, expondo razões de fato e de direito.

Esta infração decorreu do crédito indevido por conta de devoluções de vendas efetuadas a consumidor final, sem o cumprimento das formalidades previstas no art. 653 do RICMS/BA 97, já expostos no voto do julgamento de piso, que consignando os fatos provados no processo, fundamentou que “os cupons fiscais acostados pela defesa não servem como elemento de prova inequívoca das devoluções, requisito indispensável para o creditamento do imposto à luz do art. 653 do RICMS/BA 97 , não sendo possível converter a cobrança do imposto em multa por

*descumprimento de obrigação acessória”.*

As obrigações acessórias tem por finalidade dar segurança ao contribuinte e ao Fisco quanto à apuração do imposto devido. Uma vez não cumprida, estabelece-se à dúvida quanto aos fatos, levando à insegurança. Assim, converter o levantamento da obrigação principal em multa, significa abdicar do imposto devido em todas as situações idênticas e até mesmo estimular o contribuinte a não cumprir as obrigações acessórias, aumentando o grau de conflitos na apuração do imposto devido.

O próprio art. 136 do CTN é absolutamente claro quanto a isto, quando diz que a responsabilidade do agente por infrações à legislação tributária independe do agente ou responsável e da efetividade, natureza, e extensão dos efeitos do ato, o que efetivamente traduz um reforço à manutenção do lançamento.

Face ao exposto voto pela manutenção integral da decisão à quo, acatando a decadência parcial conforme voto da eminentíssima Relatora.

Assim, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário.

INFRAÇÕES	LANÇAMENTO ORIGINAL (MANTIDO PELA JJF)	APÓS JULGAMENTO DA 1ª CJF	MULTA
01	4.970,37	2.515,66	60%
02	33.183,07	24.373,37	60%
03	3.658,28	596,90	60%
04	15.082,07	14.992,00	60%
<b>Total</b>	<b>56.893,79</b>	<b>42.477,93</b>	

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por decisão não unânime, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado e modificar a Decisão recorrida para julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 232941.3002/16-9, lavrado contra LOJAS SIMONETTI LTDA., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$42.477,93, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, II, “d”, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR - Conselheiros: Ildemar José Landin, Paulo Danilo Reis Lopes, e Rubens Bezerra Soares.  
VOTO DIVERGENTE – Conselheiros(as): Laís de Carvalho Silva e Valnei Sousa Freire.

Sala das Sessões do CONSEF, 20 de outubro de 2017.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LAÍS DE CARVALHO SILVA – RELATORA

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – VOTO VENCEDOR  
(Quanto a infração 2)

PAULA GONÇALVES MORRIS MATOS - REPR. PGE/PROFIS