

PROCESSO	- A. I. Nº 206911.0001/17-4
RECORRENTE	- CENCOSUD BRASIL COMERCIAL LTDA. (SUPERMERCADO G. BARBOSA)
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF Nº 0076-05/18
ORIGEM	- IFEP – DAT/NORTE
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 20/12/2018

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF Nº 0357-12/18**

**EMENTA:** ICMS. 1. FALTA DE RECOLHIMENTO. **a)** OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. Infração parcialmente elidida. 2. RECOLHIMENTO A MENOR. DIFAL. ALÍQUOTAS INTERNAS E INTERESTADUAIS. MERCADORIAS DESTINADAS AO CONSUMO. Infração parcialmente elidida. 3. MULTAS. **a)** MULTA PERCENTUAL. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. Infração 9 subsistente em parte. **b)** MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. Infração 10 subsistente em parte. **c)** MERCADORIAS NÃO TRIBUTÁVEIS. Infração procedente em parte. Prejudicial de decadência acolhida para o período de janeiro a setembro de 2012, nas infrações 4 e 8, consoante ao art. 150, § 4º do CTN. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão não unânime.

**RELATÓRIO**

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário interposto pela autuada em razão do Acórdão 5ª JJF Nº 0076-05/18, que julgou procedente em parte o Auto de Infração nº 206911.0001/17-4, lavrado em 28/09/2017, para exigir ICMS no valor histórico de R\$110.141,08, em razão de onze infrações distintas, descritas da forma a seguir, somente naquilo que se refere às infrações 04, 08, 09, 10, e 11, objeto do presente recurso.

...  
*INFRAÇÃO 04 (02.01.03) – Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. ICMS no valor de R\$25.686,71 e multa de 60%. Meses de janeiro a dezembro de 2012 e de janeiro a dezembro de 2013.*

...  
*INFRAÇÃO 08 (06.02.01) – Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da federação e destinadas a consumo do estabelecimento. ICMS no valor de R\$1.504,80, e multa de 60%. Meses de janeiro, abril, maio, julho a setembro e novembro de 2012.*

*INFRAÇÃO 09 (07.01.03) – Multa percentual sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, relativa a mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária e devidamente registrada na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente. Multa no valor de R\$20.203,42, referente aos meses de janeiro a dezembro de 2012, janeiro a dezembro de 2013.*

*INFRAÇÃO 10 (16.01.01) – Deu entrada no estabelecimento de mercadorias, bens ou serviços sujeitos à tributação sem o devido registro na escrita fiscal. Multa no valor de R\$1.834,02, relativa aos meses de janeiro a dezembro de 2012 e de janeiro a dezembro de 2013.*

*INFRAÇÃO 11 (16.01.02) – Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal. Multa no valor de R\$1.961,75, relativa aos meses de janeiro a dezembro de 2012, e de janeiro a dezembro de 2013.*

A 5ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia de 19/04/2018 (fls. 118 a 126) e decidiu pela Procedência Parcial, por unanimidade. O acórdão foi fundamentado nos seguintes termos:

## “VOTO

Inicialmente verifico que o lançamento tributário preenche todas as formalidades necessárias para a sua validade, tais como as previstas nos arts. 39 a 47, que constituem o Capítulo III, “DO AUTO DE INFRAÇÃO”, do RPAF/99 (Decreto nº 7.629/99). E por estar em consonância com essas normas legais, apto a surtir seus efeitos jurídicos e legais. Ademais, os princípios do contraditório e da ampla defesa foram observados, sendo que o sujeito passivo foi intimado e teve ciência de todos os atos processuais que ocorreram na presente lide e pode se manifestar nos prazos legais que lhe foram concedidos, tudo em conformidade com a legislação que rege o processo administrativo fiscal.

Portanto, por ter o lançamento atendido em sua formalidade aos requisitos legais para o seu ingresso no mundo jurídico, passo à apreciação das preliminares de mérito quanto à decadência da constituição do crédito tributário para em seguida abordar as questões de mérito trazidas à lide.

Quanto à preliminar de decadência, observo que o Auto de Infração foi lavrado em 28/09/2017, tendo sido o contribuinte cientificado em 02/10/2017, pelo que o defendant clama pela declaração de decadência, vez que o período autuado compreende do mês de janeiro de 2012 ao mês dezembro de 2013, nos termos do Art. 150, § 4º do CTN, Lei nº 5.172/66.

Como se tratam de várias infrações, no total de 11, a apreciação do pedido de decadência será analisada em cada uma antes da apreciação do mérito, mas saliento que consoante o Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0, 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 tributável (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.

As hipóteses de dolo, fraude ou simulação são ressalvadas da regra constante do art. 150 § 4º do CTN, sujeitando-se, por conseguinte, ao art. 173, inciso I do mesmo Código.

Nessa esteira, ainda quando o contribuinte tenha 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. 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. Dependerá da análise de cada caso concreto.

Conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte em que o lançamento poderia ter sido efetuado, com fundamento no art. 173, 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 de 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.

Dessa forma, em cada infração, será analisada a aplicação do Art. 150, § 4º, ou do art. 173, I do CTN, à luz do Incidente de Uniformização PGE 2016.194710-0, emanado pela Procuradoria Fiscal do Estado da Bahia.

Ressalto que tendo sido lavrado o Auto de Infração em 28/09/2017, com ciência pelo contribuinte em 02/10/2017, os fatos geradores ocorridos de janeiro a setembro de 2012, serão apreciados quanto à incidência do disposto no art. 150, § 4º do CTN, em cada infração, posto que para estes meses o fisco teria até o dia 01/10/2017, como prazo final para lançar e constituir o crédito tributário a favor da Fazenda Pública. Logo, serão legítimos e não atingidos pelo prazo decadencial, com a aplicação do art. 150, § 4º do CTN, os lançamentos cujos fatos geradores sejam a partir de 03/10/2012 (inclusive).

Nas situações em que cabe a aplicação do art. 173, I do CTN, os fatos geradores ocorridos em 2012 não foram alcançados pela decadência, haja vista que o lançamento poderia ter sido efetuado até 31/12/2017, e o Auto de Infração foi cientificado em 02/10/2017.

No mérito o sujeito passivo impugna as infrações que serão analisadas de per si, quanto aos fatos e fundamentos de direito que as fundamentam, bem como quanto às razões de defesa apresentadas pelo sujeito passivo por meio de seu preposto, como segue.

A infração 1 decorreu da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento, nos meses de março e de novembro de 2012.

O auditor fiscal que prestou a informação fiscal, de pronto reconhece as razões da defesa quanto ao mês de novembro de 2012, pela improcedência da autuação.

Resta portanto a apreciação relativa ao mês de março de 2012, mas tratando-se de crédito fiscal, a infração encontra-se neste mês fulminada pela decadência, nos termos do art. 140, § 4º do CTN.

*Infração improcedente.*

A infração 2 também refere-se à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. Nesta infração foram acatadas as alegações da defesa no que concerne aos valores creditados decorrentes das entradas de mercadorias adquiridas para uso e consumo, pois foram devidamente estornados no LRA, alusivas aos meses de janeiro de 2013 e julho de 2013. Assim, resta a apreciação do mês de junho de 2012, no valor de R\$ 438,13, que em verdade foi alcançado pela decadência nos termos do art. 150§ 4º do CTN.

*Infração improcedente.*

*Na infração 3, referente a crédito fiscal indevido referente à aquisição de mercadorias com saídas subsequentes beneficiadas com isenção ou redução do imposto, nos meses de outubro a dezembro de 2012 e foram efetivamente estornados no livro Registro de Apuração, como destaca o auditor fiscal.*

Todavia, remanescem os demais valores alusivos aos meses de março/2012 a maio/2012, agosto/2012 e setembro/2012, a serem apreciados e de janeiro a março, maio, junho, agosto, outubro a dezembro de 2013. Constatou os meses de março a maio de 2012, agosto e setembro de 2012 foram alcançados pela decadência, consoante o art. 150, § 4º do CTN adrede examinado.

*Quanto aos demais meses compreendidos na infração, quais sejam os de janeiro a dezembro de 2013, ficam mantidos, haja vista que não foram trazidas comprovações de que os créditos fiscais em comento não teriam sido utilizados pelo sujeito passivo.*

*Quanto à aplicação da Sumula nº 166 do STJ, nas transferências interestaduais há incidência do ICMS, tal como já apreciado no Incidente de Uniformização nº PGE 2016.169506-0, cujo entendimento firmado é no sentido de que “Não incide ICMS nas transferências internas de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular”, sendo que esse entendimento não alcança as transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular. De fato, a definição do tratamento tributário a tais operações demanda seja necessariamente analisado o impacto financeiro suportado pelos Estados de origem e de destino, em decorrência do regime de compensação de créditos e débitos do imposto. Esta questão não foi enfrentada pela Sumula 166 do STJ, bem como pela decisão lançada no RESP 1.125.133/SP, à luz das normas constitucionais que regem o pacto federativo, das quais se extrai fundamento de validade para as disposições do art. 13, § 4º da LC 87/96.*

*Infração procedente em parte, no valor de R\$1.387,06.*

*A infração 4 relativa à falta de recolhimento do ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, cabe a aplicação do art. 173, I do CTN, pois não houve pagamento do imposto.*

*Dessa forma fica mantida a infração no valor originariamente exigido. Infração procedente.*

*A infração 5 por tratar de recolhimento a menor de ICMS no mês de janeiro de 2012, em decorrência de desencontro entre o valor recolhido e o escriturado na apuração do imposto, foi alcançada pela decadência, conforme o disposto no art. 150§ 4º do CTN. Infração improcedente.*

*A infração 6 refere-se ao recolhimento a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, também foi alcançado pela decadência com aplicação do art. 150, § 4º do CTN, no período de janeiro a setembro de 2012. Assim, resta a exigência dos valores relativos aos meses de outubro a dezembro de 2012 e de janeiro a dezembro de 2013, pois não houve a comprovação por parte do defendant de que a infração não teria sido cometida.*

*Infração procedente em parte, no valor de R\$1.574,48.*

*A infração 7, aponta que houve o recolhimento a menor do ICMS em razão de utilização indevida do benefício da redução da base de cálculo, nos meses de janeiro a dezembro de 2012 e de janeiro a dezembro de 2013.*

*Cabe a aplicação do art. 150, § 4º do CTN, pois houve parte do recolhimento do ICMS nos meses de janeiro a setembro de 2012.*

*Diante deste fato, deve permanecer a exigência fiscal relativa aos meses restantes, quais sejam de outubro de 2012 a dezembro de 2013, haja vista que nada mais foi alegado pelo defendant, além do pedido de reconhecimento da decadência.*

*Infração procedente em parte no valor de R\$19.556,23, referente aos meses de outubro de 2012 a dezembro de 2013.*

A infração 8 exige ICMS relativa à falta de recolhimento decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da federação e destinadas a consumo do estabelecimento, e por não ter havido pagamento do imposto nos prazos regulamentares, deve ser aplicado o disposto no art. 173, inciso I do CTN, logo não ocorreu a decadência.

Em razão de o sujeito passivo não ter apresentado outras razões de mérito a serem apreciadas por este CONSEF, mantenho a procedência da autuação na sua íntegra.

Infração procedente.

A infração 9 decorreu de multa percentual sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, relativa a mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária e devidamente registrada na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, nos meses de janeiro a dezembro de 2012 e de janeiro a dezembro de 2013.

Como se trata de descumprimento de obrigação acessória, cabe a aplicação do art. 173, I, do CTN, e desta forma o período compreendido entre janeiro a setembro de 2012 não foi alcançado pela decadência.

No mérito, o autuante reconhece as alegações do autuado quanto à impropriedade da inclusão de Notas Fiscais oriundas do Estado (operações internas), na aplicação do Regime de Antecipação Tributária sobre as entradas de mercadorias constantes nos Anexos 11 e 12 do PAF. Em consequência, corrige os demonstrativos e informa que remanesce um crédito tributário a favor da Fazenda Pública no valor de R\$19.752,81, retificados nos Demonstrativos “Anexos 11 e 12 CORRIGIDOS”, que se encontram na mídia (CD) de fl. 86, no que acompanho.

Infração procedente em parte.

A infração 10 decorreu da multa de 1% sobre o valor comercial de mercadoria sujeita à tributação sem o devido registro na escrita fiscal, tipificada no art. 42, inciso IX da Lei nº 7.014/96, reduzida retroativamente em obediência à Lei nº 13.461/2015, c/c Alínea “c” do inciso II, Art. 106 da Lei nº 5.172/66 (CTN).

Respeitante a descumprimento de obrigação acessória, cabe à aplicação do art. 173, I do CTN, sendo que os meses autuados no exercício de 2012 não foram alcançados pela decadência como pleiteado pelo deficiente.

Em razão de a sociedade empresária ter comprovado que parte das notas fiscais foram registradas nos livros fiscais próprios, o auditor fiscal que prestou a informação fiscal corrigiu os demonstrativos 17 e 18 que se encontram na mídia de fl. 86, e reafirma a cobrança parcial no valor de R\$886,23, no que acompanho.

Infração procedente em parte no valor de R\$886,23.

A infração 11 resultou da aplicação de multa de 1% sobre o valor da mercadoria não tributável entrada no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro a dezembro de 2012 e de janeiro a dezembro de 2013.

Em razão de descumprimento de obrigação acessória cabe a incidência do art. 173, I do CTN, e neste caso não foi fulminada pela decadência quanto ao período de janeiro a setembro de 2012.

Contudo, o auditor fiscal concorda que parte das notas fiscais objeto da autuação tinham sido devidamente registradas nos livros fiscais, e dessa forma as exclui da infração, quando elabora novos demonstrativos retificados, intitulados “Anexos 15 e 16 CORRIGIDOS”, que se encontram na mídia de fl. 86.

Após as correções o autuante mantém o valor da multa em R\$1.783,06, no que concordo.

Infração procedente em parte.

Ressalto que cabe a aplicação do disposto no art. 143 do RPAF/99: “A simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal”.

Cabe salientar que este órgão julgador não tem competência para apreciar questões de ilegalidade e de constitucionalidade de lei, nos termos do RPAF/99 (Decreto nº 7.629/99).

Voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração. Assim, o montante do débito é o seguinte:

INF	VLR. LANÇADO	VLR. JULGADO	MULTA	RESULTADO
01	1.095,09	0,00	60%	IMPROCEDENTE
02	494,77	0,00	60%	IMPROCEDENTE
03	15.625,78	1.387,06	60%	PROCEDENTE EM PARTE
04	25.686,71	25.686,71	60%	PROCEDENTE
05	3.505,96	0,00	60%	IMPROCEDENTE
06	2.249,86	1.574,48	60%	PROCEDENTE EM PARTE
07	35.978,92	19.556,23	60%	PROCEDENTE EM PARTE
08	1.504,80	1.504,80	60%	PROCEDENTE
09	20.203,42	19.752,81	-----	PROCEDENTE EM PARTE

10	1.834,02	886,23	-----	PROCEDENTE EM PARTE
11	1.961,75	1.783,06	-----	PROCEDENTE EM PARTE
Total	110.141,08	72.131,38		

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. 141 a 151, mediante o qual aduz as seguintes razões.

Explica, inicialmente, que, em suas razões de defesa, pugnou pelo decreto de decadência dos montantes lançados para as Infrações 4, 8, 9, 10 e 11, mediante a aplicação da regra prevista no art. 150, §4º, do CTN que prevê a contagem do prazo decadencial de 5 (cinco) anos a partir da ocorrência do fato gerador. Prossegue, afirmando que a Junta Julgadora, ao analisar as suas razões recursais, entendeu por bem afastar a regra do art. 150, §4º do CTN (data do fato gerador) e aplicar a contagem do prazo prevista no art. 173, inciso I do CTN (contagem a partir do 1º dia do exercício seguinte). Transcreve os fundamentos, expostos pela JJF, para aplicação da regra do art. 173, I do CTN.

Ressalta que os Julgadores de 1ª Instância se baseiam na suposta falta de recolhimento do ICMS nas Infrações 04 e 08 e na alegação de descumprimento de obrigação acessória para justificar a manutenção da cobrança nas Infrações 9, 10 e 11. Argumenta, contudo, que tais premissas não refletem a verdade dos fatos. Alega que, com relação a todo o período decaído, efetuou pagamentos do ICMS, tanto próprio como por substituição tributária bem como cumpriu com todas as obrigações acessórias atinentes ao ICMS, o que afasta de plano a aplicação da regra do art. 173, I do CTN, devendo ser aplicado o art. 150, §4º, do CTN conforme mansa jurisprudência dos tribunais superiores sobre o assunto.

Quanto às obrigações acessórias, destaca que o próprio Auditor Fiscal que elaborou a manifestação constante dos autos, e os Julgadores de 1ª instância concordam que o Contribuinte escriturou as operações e notas fiscais nos livros próprios, ainda que parcialmente, conforme comprovado na manifestação fiscal e nos trechos do acórdão recorrido. Conclui, portanto, que não se trata aqui de descumprimento de obrigação acessória, como bem concordou a autoridade fiscal em sua manifestação, mas de possíveis equívocos cometidos pela Contribuinte no envio das informações, fato que não autoriza a aplicação do prazo decadencial contido do art. 173, I do CTN.

Não obstante o entendimento equivocado da Administração Pública, afirma ser evidente que a pretensão da Fazenda Estadual para constituir o crédito tributário referente aos meses de janeiro a setembro de 2012 encontrava-se fulminada pela decadência, uma vez que a Recorrente apenas tomou ciência da lavratura do auto de infração 03/10/2017, conforme consta à folha 09.

Afirma que o artigo 150, § 4º do CTN estabelece o prazo decadencial de cinco anos para que o fisco efetue a homologação do lançamento, sendo que, se não o fizer, considerar-se-á homologada tacitamente a norma individual e concreta expedida pelo particular, extinguindo-se, portanto, o crédito tributário. Explica que estas considerações são importantes na medida em que, no caso em exame, se está diante de tributo sujeito ao chamado "*lançamento por homologação*", em que o particular produz uma norma individual e concreta, a qual deverá conter todos os elementos determinantes da obrigação tributária, a fim de tornar possível a cobrança da exação.

Ensina que, conforme anota Paulo de Barros Carvalho, não há diferença entre a atividade do particular e o ato praticado pelo agente público, visto que a própria lei estabelece quais os sujeitos competentes para a construção da norma individual e concreta de imposição tributária. Em virtude disso, o autor esclarece que, em relação aos particulares, na qualidade de agentes competentes para constituir o crédito tributário "cabem-lhes individualizar o evento tributário, constituindo-o como fato jurídico, e estruturar, denotativamente, todos os elementos integrantes da relação do tributo. Em outras palavras, a lei dá competência ao contribuinte para constituir o fato jurídico e a obrigação tributária que dele decorre, pelo fenômeno da causalidade jurídica". Ocorre que tal legitimidade outorgada ao contribuinte não retira, em nenhum momento, a

competência originária do Poder Público, garantida pelo artigo 142 do CTN, para fazer incidir a norma geral e concreta e constituir o seu crédito tributário. Desde a ocorrência do fato gerador, o agente público tem competência para constituir seu respectivo crédito tributário e estabelecer os termos da exigibilidade da exação.

No presente caso, defende que, a teor do disposto no artigo 150, § 4º do CTN, na data em que o Fisco constituiu o crédito tributário, já não mais lhe assistia este direito, tendo em vista ter-se consubstanciado a decadência do direito de constituição do crédito tributário. Transcreve o art. 150, § 4º do CTN em apoio aos seus argumentos. Raciocina que, eventual interpretação diversa, apta a admitir que fosse efetuado lançamento de ofício depois de já ter o Fisco homologado tacitamente a norma individual e concreta expedida pelo particular, e declarado extinto o crédito tributário, provocaria consequências absurdas. Transcreve a doutrina de Hugo de Brito Machado e de Eurico Marcos Diniz de Santi, em apoio aos seus argumentos.

Destaca, ainda, que o Superior Tribunal de Justiça pacificou seu entendimento quanto à contagem do prazo decadencial de cinco anos a partir da ocorrência do fato gerador, na forma do artigo 150, § 4º, CTN, no caso de tributos sujeitos a lançamento por homologação, quando o contribuinte recolher parcialmente o imposto a ser homologado (fato este pacífico e incontestável, eis que já comprovado nos autos do processo administrativo). Transcreve ementas de julgados em apoio à sua tese.

Ressalta também que os Ministros do Superior Tribunal de Justiça consignaram que o prazo decadencial fixado pelo artigo 173 do CTN somente se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação quando não houver declaração e recolhimento antecipado do tributo, nos termos da Súmula 555, cujo teor transcreve. Argumenta que, no caso dos autos, houve a entrega das obrigações acessórias – fato incontrovertido diante da concordância manifestada pelo auditor fiscal e pelos julgadores de 1ª Instância, bem como houve recolhimento do imposto nos períodos em questão. Transcreve julgado do TJ/BA, em apoio aos seus argumentos.

Finalmente, com vista a esclarecer eventuais dúvidas remanescentes acerca da contagem do prazo decadencial na forma prevista pelo artigo 150, § 4º, do CTN, destaca que a própria 5ª Junta de Julgamento Fiscal do CONSEF, ao proferir o acórdão ora combatido, reconheceu ser este o dispositivo legal legítimo a pautar a contagem do prazo decadencial in casu, tendo em vista a constatação de pagamento parcial de ICMS. Transcreve o trecho citado.

Como já mencionado, afirma que o equívoco incorrido pela 5ª Junta de Julgamento Fiscal se deu ao mencionar que não houve recolhimento do tributo no período atingido pela decadência e ainda por entender que não houve cumprimento de obrigação acessória, premissas absolutamente equivocadas por tudo que já foi exposto e consta dos autos.

Sendo assim, conclui que os supostos débitos de ICMS referentes a janeiro a setembro de 2012 já estavam extintos pela decadência, na forma dos artigos 150, § 4º, e 156, V do CTN, quando a Recorrente teve conhecimento da lavratura do auto de infração ora recorrido, impondo-se, assim, a decretação de nulidade do lançamento fiscal nessa extensão.

Face a tudo o que foi exposto, e tendo demonstrado as razões de fato e de direito que confirmam a necessidade de reforma da decisão recorrida, requer seja dado integral provimento ao presente Recurso Voluntário, reformando-se parcialmente o acórdão recorrido especificamente para declarar a extinção pela decadência dos montantes exigidos infrações 04, 08, 09, 10 e 11, nos termos dos artigos 150, § 4º e 156, V, ambos do Código Tributário Nacional e por consequência julgar improcedente as infrações, mantendo-se a r. decisão quanto aos demais fundamentos que culminaram com a improcedência do auto de infração.

Termos em que, pede deferimento.

As folhas 206/207, o Sujeito Passivo acosta petição, requerendo a juntada de extrato de pagamentos do ICMS do período autuado, emitido através do Sistema da SEFAZ/BA, comprovando a ocorrência da decadência quanto aos fatos geradores ocorridos entre janeiro e setembro de

2012.

## VOTO

Não foram suscitadas questões preliminares, limitando-se, a irresignação recursal, a arguir a decadência do direito estatal de efetuar o lançamento somente naquilo que se refere às infrações 04, 08, 09, 10 e 11, sendo este o objeto do presente recurso.

Descrevo, a seguir, as condutas autuadas, para efeito de aplicação da regra decadencial suscitada.

INFRAÇÃO 4 (02.01.03) – Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. ICMS no valor de R\$25.686,71 e multa de 60%. Meses de janeiro a dezembro de 2012 e de janeiro a dezembro de 2013.

INFRAÇÃO 8 (06.02.01) – Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da federação e destinadas a consumo do estabelecimento. ICMS no valor de R\$1.504,80, e multa de 60%. Meses de janeiro, abril, maio, julho a setembro e novembro de 2012.

INFRAÇÃO 9 (07.01.03) – Multa percentual sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, relativa a mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária e devidamente registrada na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente. Multa no valor de R\$20.203,42, referente aos meses de janeiro a dezembro de 2012, janeiro a dezembro de 2013.

INFRAÇÃO 10 (16.01.01) – Deu entrada no estabelecimento de mercadorias, bens ou serviços sujeitos à tributação sem o devido registro na escrita fiscal. Multa no valor de R\$1.834,02, relativa aos meses de janeiro a dezembro de 2012 e de janeiro a dezembro de 2013.

INFRAÇÃO 11 (16.01.02) – Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal. Multa no valor de R\$1.961,75, relativa aos meses de janeiro a dezembro de 2012, e de janeiro a dezembro de 2013.

Examinando a decisão recorrida, noto que a 5ª JJF não acolheu a decadência, pois entendeu ser aplicável a regra prevista no art. 173, inciso I do CTN, abaixo reproduzida.

*“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;  
...”*

Diferentemente, o Sujeito Passivo defende a aplicação, no caso, do art. 150, § 4º, abaixo transscrito.

*“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.”*

Assim, a questão a ser dirimida volta-se, exclusivamente, para a regra decadencial aplicável ao caso sob análise. Nesse sentido, tendo em vista a aplicação uniforme da legislação tributária nacional, a PGE/PROFIS expediu o incidente de uniformização 2016.194710-0, cujo enunciado reproduzo abaixo.

*“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.”*

Como se lê, a incidência do art. 150, § 4º do CTN tem como pressuposto o “pagamento parcial” do tributo, sem o que não há o que se homologar, como tem decidido o poder judiciário. De fato, o STJ tem entendimento sedimentado no sentido de que a regra geral de contagem do prazo decadencial, aplicável aos tributos sujeitos à homologação se encontra inculpida no art. 173, inciso I do CTN, somente se admitindo a aplicação do art. 150, § 4º quando ocorre antecipação do pagamento e na hipótese de inocorrência de dolo, fraude ou simulação, conforme decisão proferida no REsp 1061971/SP, da Segunda Turma do STJ, da relatoria da Ministra ELIANA CALMON, cuja ementa reproduzo abaixo.

*“Ementa: TRIBUTÁRIO – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO – AUSÊNCIA DE PAGAMENTO – DECADÊNCIA NÃO VERIFICADA – ART. 173, I DO CTN - PRECEDENTES. 1. Esta Corte tem-se pronunciado no sentido de que o prazo decadencial para constituição do crédito tributário pode ser estabelecido da seguinte maneira: (a) em regra, segue-se o disposto no art. 173, I, do CTN, ou seja, o prazo é de cinco anos contados “do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”; (b) nos tributos sujeitos a lançamento por homologação cujo pagamento ocorreu antecipadamente, o prazo é de cinco anos contados do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN. ...”*

Assim, embora as infrações 04 e 08 façam referência a “deixar de recolher ICMS ...”, é possível notar que houve recolhimento do ICMS-Normal ao longo de todos os meses de 2012 (vide folha 207), o que justifica que se aplique a contagem do prazo decadencial com base no art. 150, § 4º do CTN, o que leva à conclusão de que não era, mais, possível exigir créditos tributários, em 03/10/2017, relativos a fatos geradores ocorridos até setembro de 2012, assistindo razão ao Sujeito Passivo neste ponto.

Assim, reconheço a decadência do direito estatal de lançar os valores lançados no período de janeiro a setembro de 2012, reduzindo a presente exigência tributária naquilo que se relaciona às infrações 4 e 8, para R\$14.583,31 e R\$31,26, respectivamente, conforme demonstrativos de débito abaixo.

Infração 4

MÊS	ICMS
jan/12	0,00
fev/12	0,00
mar/12	0,00
abr/12	0,00
mai/12	0,00
jun/12	0,00
jul/12	0,00
ago/12	0,00
set/12	0,00
out/12	1.076,01
nov/12	863,47
dez/12	1.499,51
jan/13	1.123,89
fev/13	1.263,80
mar/13	750,34
abr/13	845,79
mai/13	702,74
jun/13	713,42
jul/13	799,76
ago/13	952,47
set/13	915,57
out/13	957,88
nov/13	1.068,26
dez/13	1.050,40
<b>TOTAL</b>	<b>14.583,31</b>

Infração 8

MÊS	ICMS
-----	------

jan/12	0,00
abr/12	0,00
mai/12	0,00
jul/12	0,00
ago/12	0,00
set/12	0,00
nov/12	31,26
<b>TOTAL</b>	<b>31,26</b>

Quanto às infrações 9, 10 e 11, trata-se, todas, de multas por descumprimento de obrigação acessória, não havendo pagamento a se homologar. Sendo assim, deve-se aplicar a regra geral, conforme entendimento do STJ.

Nesse sentido, entendo que não assiste razão ao Sujeito Passivo, pois somente iria decair o direito de exigir as multas relativas ao exercício de 2012, em janeiro de 2018. Considerando que o lançamento foi efetivado em outubro de 2012, não há de ser acolhida a alegação decadencial suscitada.

Assim, a decisão recorrida não merece reparo naquilo que se refere às infrações 9, 10 e 11.

Diante do exposto, dou PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário para reduzir o valor lançado em conformidade com demonstrativo abaixo.

INFRAÇÃO	ICMS	MULTA	MULTA
1	0,00	0,00	60%
2	0,00	0,00	60%
3	1.387,06	0,00	60%
4	14.583,31	0,00	60%
5	0,00	0,00	60%
6	1.574,48	0,00	60%
7	19.556,23	0,00	60%
8	31,26	0,00	60%
9	0,00	19.752,81	-
10	0,00	886,23	-
11	0,00	1.783,06	-
<b>TOTAL</b>	<b>37.132,34</b>	<b>22.422,10</b>	

#### VOTO DISCORDANTE (Infrações 10 e 11)

Cinge-se a presente divergência, especificamente, quanto ao acolhimento da decadência suscitada pela Recorrente em referência às infrações 10 e 11, quanto aos meses de janeiro a setembro do exercício de 2012.

Isto porque, o presente lançamento de ofício foi expedido em 28/09/2017 para exigir multa por falta de registro de notas fiscais de entrada junto a sua Escrituração Fiscal Digital.

Assim, considerando que a recorrente foi notificada no dia 02/10/2017, se observado o disposto no inciso VII do artigo 34 da Lei nº 7.014/96, abaixo transcrito, é possível constatar que a recorrente estava dispensada de apresentar os livros fiscais referentes aos meses de janeiro a setembro do exercício de 2012.

*Art. 34. São obrigações do contribuinte:*

(...)

*VII - manter os livros e documentos fiscais no estabelecimento, bem como as faturas, duplicatas, guias, recibos e demais documentos relacionados com o imposto, à disposição do fisco, durante 5 (cinco) anos, se outro prazo não for previsto na legislação tributária;*

Sendo assim, o prazo decadencial de cinco anos, no presente caso, deve ser contado a partir da data em que o contribuinte foi notificado da lavratura do auto de infração (*dies ad quem*), a fim de se verificar se, naquela data, ele ainda se encontrava obrigado a manter os livros fiscais, no caso, o Registro de Entradas de Mercadorias.

Seguindo essa linha de raciocínio, se a ciência da lavratura do auto de infração foi feita no dia 02/10/2017 e o recorrente somente estava obrigado a manter os livros e documentos fiscais referentes, grosso modo, ao período posterior a 09/2012 do exercício de 2012.

Forçoso concluir, portanto, que resta decaída a pretensão da Fazenda Pública em exigir multa pela falta de escrituração de notas fiscais de entradas relativas ao período de janeiro a setembro de 2012, porquanto decorrido o prazo legal obrigatório para a guarda dos livros e documentos fiscais pelos contribuintes, consoante a previsão do acima transcrita inciso VII do artigo 34 da Lei nº 7.014/96.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206911.0001/17-4, lavrado contra **CENCOSUD BRASIL COMERCIAL LTDA. (SUPERMERCADO G. BARBOSA)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$37.132,34**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, alíneas “d” e “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas percentuais no valor de **R\$19.752,81** e por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$2.669,29**, previstas nos incisos II, “d”, §1º, IX e XI, multa reduzida retroativamente em obediência à Lei nº 13.461/2015, c/c a alínea “c” do inciso II, art. 106 da Lei nº 5.172/66 (CTN), da mesma lei e artigo citados, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05.

VOTO VENCEDOR (Infrações 10 e 11) – Conselheiros: Luiz Alberto Amaral de Oliveira, Luiz Augusto Fernandes Dourado, Marcelo Mattedi e Silva e Maurício Souza Passos.

VOTO DISCORDANTE (Infrações 10 e 11) – Conselheira: Leila Barreto Nogueira Vilas Boas.

Sala das Sessões do CONSEF, 21 de novembro de 2018.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

LEILA BARRETO NOGUEIRA VILAS BOAS - VOTO DISCORDANTE  
(Infrações 10 e 11)

LEÔNCIO OGANDO DACAL – REPR. DA PGE/PROFIS