

**A. I. Nº** - 298958.0043/17-7  
**AUTUADO** - CENCOSUD BRASIL COMERCIAL LTDA.  
**AUTUANTE** - JOSMAN FERREIRA CASAES  
**ORIGEM** - IFEP NORTE  
**PUBLICAÇÃO** – INTERNET 04.10.2018

## **2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO JJF Nº 0133-02/18**

**EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. USO INDEVIDO. a)** ATIVO IMOBILIZADO. Reconhecida incidência de decadência para as ocorrências até 30/12/2012. Reconhecimento dos estornos de crédito por ocasião da Informação Fiscal elidem a exação fiscal. Infração insubsistente. **b)** MERCADORIA DE USO E CONSUMO. Reconhecida incidência de decadência para as ocorrências até 30/12/2012. Reconhecimento dos estornos de crédito por ocasião da Informação Fiscal elidem a exação fiscal. Infração insubsistente. **c)** MERCADORIAS ISENTAS. Corrigido o demonstrativo para exclusão estornos de crédito comprovado. Configurando o uso de crédito fiscal manifestamente ilegítimo. Prazo decadencial contado pela regra do art. 173, I, do CTN. **2. FALTA DE RECOLHIMENTO. a)** OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS ESCRITURADAS SAÍDAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. Reconhecida incidência de decadência para as ocorrências até 30/12/2012. Infração subsistente em parte. **b)** DIFERENÇA ENTRE ALÍQUOTAS INTERNAS. INTERESTADUAIS. Reconhecida incidência de decadência para as ocorrências até 30/12/2012. Infração subsistente em parte. **3. RECOLHIMENTO A MENOS. a)** DESENCONTRO ENTRE VALOR APURADO E O RECOLHIDO. Reconhecida a incidência da decadência. Infração insubsistente. **b)** OPERAÇÕES DE SAÍDAS. APLICAÇÃO DE ALÍQUOTA DIVERSA DA PREVISTA NA LEGISLAÇÃO. Reconhecida incidência de decadência para as ocorrências até 30/12/2012. Infração subsistente em parte. **4. MULTA. FALTA DE REGISTRO DE NFS. a)** Mercadorias tributáveis. **b)** Mercadorias não tributáveis. Comprovado que parte das NFS foram registradas. Infrações subsistentes em parte. Indeferidos os pedidos de diligência e perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão não unânime. Vencido o voto do Relator em relação as infrações 4, 10 e 11.

## **RELATÓRIO**

Lavrado em 30/06/2016, o Auto de Infração formaliza a exigência de crédito tributário no valor de R\$265.816,93, decorrentes das seguintes infrações à legislação do ICMS:

INFRAÇÃO 01 - 01.02.01 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento. Valor: R\$19.264,29. Período: Junho a Agosto, Outubro a Dezembro 2012; Fevereiro, Março, Junho e Julho 2013.

Enquadramento legal: Art. 30, III, da Lei 7.014/96, c/c o art. 310, IX, do RICMS-BA/2012. MULTA: 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da lei 7.014/96.

INFRAÇÃO 02 - 01.02.02 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. Valor: R\$3.778,51. Período: Maio, Junho, Agosto, Outubro a Dezembro 2012; Janeiro, Março, Maio, Julho, Setembro a Dezembro 2013. Enquadramento legal: Art. 29, § 1º, II, e art. 53, III, da Lei 7.014/96. MULTA: 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da lei 7.014/96.

INFRAÇÃO 03 - 01.02.06 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria (s) adquirida(s) com pagamento de imposto por substituição tributária. Valor: R\$64.699,36. Período: Janeiro 2012 a Dezembro 2013. Enquadramento legal: Arts. 97, IV; 124 e 356, do RICMS-BA/97; Arts. 9º e 29, § 4º, II, da Lei 7.014/96, c/c o art. 290, II, do RICMS-BA/2012. MULTA: 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da lei 7.014/96.

INFRAÇÃO 04 - 01.02.26 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria(s) adquirida(s) com saídas subsequentes beneficiadas com isenção ou redução do imposto. Valor: R\$117.140,48. Período: Janeiro 2012 a Dezembro 2013. Enquadramento legal: Arts. 97, I e 124, do RICMS-BA/97; Art. 29, § 4º, II, da Lei 7.014/96, c/c o art. 310, II, do RICMS-BA/2012. MULTA: 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da lei 7.014/96.

INFRAÇÃO 05 - 02.01.03 - Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, referente a saída de mercadorias destinadas a doação e brindes, sem tributação. Valor: R\$ 20.269,07. Período: Janeiro 2012 a Dezembro 2013. Enquadramento legal: Arts. 2º, 50, 111, I e 124, do RICMS-BA/97; Art. 2º, I e art. 32, da Lei 7.014/96, c/c o art. 332, I, do RICMS-BA/2012. MULTA: 60%, prevista no art. 42, II, “a”, da lei 7.014/96.

INFRAÇÃO 06 - 03.01.01 - Recolheu a menor ICMS em decorrência de desencontro entre o(s) valor(es) do imposto recolhido e o escriturado na apuração do imposto. Valor: R\$5.643,57. Período: Janeiro 2012. Enquadramento legal: Arts. 116, 124, I, e 331, § 8º, do RICMS-BA/97 MULTA: 60%, prevista no art. 42, II, “b”, da lei 7.014/96.

INFRAÇÃO 07 - 03.02.02 - Recolheu a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, referente a saída de mercadorias por meio de notas fiscais eletrônicas. Valor: R\$ 30.556,39. Período: Janeiro 2012 a Dezembro 2013. Enquadramento legal: Arts. 50, 51, I e 124, I, do RICMS-BA/97; Arts. 15, 16 e 16-A, da Lei 7.014/96. MULTA: 60%, prevista no art. 42, II, “f”, da lei 7.014/96.

INFRAÇÃO 08 - 06.01.01 - Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento. Valor: R\$ 74,89. Período: Janeiro 2012. Enquadramento legal: Art. 1º, § 2º, I e V, Art. 5º, I, art. 36, § 2º, XIV, arts. 69, 72, 111, III, “a”, art. 124, I e art. 131, do RICMS-BA/97. MULTA: 60%, prevista no art. 42, II, “f”, da lei 7.014/96.

INFRAÇÃO 09 - 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. Valor: R\$ 2.632,71. Período: Janeiro 2012 a Março 2013, Julho, Agosto, Outubro a Dezembro 2013. Enquadramento legal: Arts. 1º, § 2º, IV, art. 5º, I, art. 36, § 2º, XIV, arts. 69, 72, 111, “a”, 124, I, e art. 132, do RICMS-BA/97; Art. 4º, XV da Lei 7.014/96, c/c o art. 305, § 4º, III, do RICMS-BA/2012. MULTA: 60%, prevista no art. 42, II, “f”, da lei 7.014/96.

INFRAÇÃO 10 - 16.01.01 – Deu entrada no estabelecimento de mercadoria(s), bem(ns) ou serviço(s) sujeitos a tributação, sem o devido registro na escrita fiscal. Valor: R\$ 877,66. Período: Janeiro 2012 a Março 2013; Maio a Julho, Setembro a Dezembro 2013. Enquadramento legal: Art. 322, do RICMS-BA/97; Arts. 217 e 247, do RICMS-BA/2012. MULTA: 1% do valor do bem, mercadoria ou serviço entrado no estabelecimento ou que por ele tenham sido utilizados, prevista no art. 42, IX, da lei 7.014/96.

INFRAÇÃO 11 - 16.01.02 – Deu entrada no estabelecimento de mercadoria(s) não tributável(is), sem o devido registro na escrita fiscal. Valor: R\$ 870,00. Período: Janeiro a Dezembro 2012; Fevereiro a Maio; Agosto a Dezembro 2013. Enquadramento legal: Art. 322, do RICMS-BA/97; Arts. 217 e 247, do RICMS-BA/2012. MULTA: 1% do valor da mercadoria, prevista no art. 42, XI, da lei 7.014/96.

Na Impugnação (fls. 30 a 67), tendo em vista que tomou ciência do AI em 21/12/2017, preliminarmente, o sujeito passivo argui a decadência parcial do crédito tributário até 20/12/2012, por entender aplicar-se ao caso a regra do período decadencial exposta no art. 150, § 4º, do CTN, tese que afirma corroborada pelo Acórdão CJF nº 0265-11/16, em caso idêntico ao presente, em detrimento do inciso I do art. 107-A do Código Tributário da Bahia – COTEB, isso em face da firmeza do entendimento jurisprudencial estabelecido na Súmula Vinculante nº 8 do STF, acerca da competência para estabelecimento de o prazo decadencial ser dada, exclusivamente, a lei complementar federal.

A seguir passa a pontuar sua contestação da seguinte forma:

#### INFRAÇÃO 01

Além da ocorrência de decadência parcial excluindo-se as ocorrências até 30/11/2012, diz que a fiscalização não observou os valores estornados no LRAICMS, conforme planilha constante do CD que anexa (Doc. 03).

#### INFRAÇÃO 02

Além da ocorrência de decadência parcial excluindo-se as ocorrências até 30/11/2012, diz que a fiscalização não observou os valores estornados no LRAICMS, conforme planilha constante do CD que anexa (Doc. 03).

#### INFRAÇÃO 03

Além das mesmas alegações expostas para as infrações anteriores, no tópico “TRANSFERÊNCIAS INTERNAS – SÚMULA 166 STJ – DA AUSÊNCIA DE FATO GERADOR DO ICMS – INEXISTÊNCIA DE MERCANCIA E CONSEQUENTE CIRCULARÇÃO DE MERCADORIA”, afirma que o equívoco da fiscalização foi não ter observado a não incidência do ICMS nas transferências internas entre estabelecimentos (filiais) do mesmo contribuinte, por ausência de intuito comercial na operação. Reproduz a Súmula 166 do STJ, excertos doutrinários, bem como ementas de decisões judiciais (REsp nº 1.125.133/SP e outros) para sustentar seu entendimento.

No tópico “MERCADORIA QUE NÃO FAZ PARTE DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – CAFÉ SOLÚVEL” diz que a fiscalização também se equivocou, pois café solúvel é mercadoria não incluída na previsão do art. 353, I, item 10, do RICMS-BA, conforme planilha constante do CD que anexa (DOC. 03).

#### INFRAÇÃO 04

Além da ocorrência de decadência parcial excluindo-se as ocorrências até o dia 20/12/2012, diz que a fiscalização não observou os valores estornados no LRAICMS, conforme planilha constante do CD que anexa (Doc. 03).

#### INFRAÇÃO 05

Defende a incidência da decadência para as ocorrências até 30/11/2012.

#### INFRAÇÃO 06

Defende a incidência da decadência para as ocorrências até 31/01/2012.

#### INFRAÇÃO 07

Defende a incidência da decadência para as ocorrências até 30/11/2012.

#### INFRAÇÃO 08

Defende a incidência da decadência para as ocorrências até 31/01/2012.

#### INFRAÇÃO 09

Defende a ocorrência de decadência para as ocorrências até 20/12/2012 e que o equívoco da fiscalização foi não ter observado que não se aplica Antecipação Tributária nas operações internas (compra, devolução e transferência) conforme planilha constante do CD em anexo (DOC. 03).

#### INFRAÇÃO 10

Defende a incidência da decadência para as ocorrências até 30/11/2012 e diz que o equívoco da fiscalização foi não ter observado as NFs escrituradas no LRE, conforme planilha constante do CD que anexa (DOC. 03).

#### INFRAÇÃO 11

Defende a incidência da decadência para as ocorrências até 30/11/2012 e diz que o equívoco da fiscalização foi não ter observado as NFs escrituradas no LRE, conforme planilha constante do CD que anexa (DOC. 03).

Seguindo, argumenta acerca do princípio da verdade material e aduz um pedido de diligência fiscal a ser levada a efeito por Auditor Fiscal estranho ao feito, bem como a produção de prova pericial, apresentando os seguintes quesitos:

1. Queira o Senhor Perito confirmar se as razões de defesa e os documentos anexados à presente impugnação administrativa constantes do CD em anexo comprovam a necessidade de exclusão da autuação de valores cobrados indevidamente.
2. Queira o Senhor Perito confirmar se as razões de defesa e os documentos anexados à presente impugnação administrativa constantes do CD em anexo comprovam valores estornados no LRAICMS.
3. Queira o Senhor Perito confirmar se as razões de defesa e os documentos anexados à presente impugnação administrativa constantes do CD em anexo comprovam a escrituração de NFs nos relatórios de estornos.
4. Queira o Senhor Perito confirmar se as razões de defesa e os documentos anexados à presente impugnação administrativa constantes do CD em anexo comprovam produtos estornados no LRAICMS pelas NFs.
5. Queira o Senhor Perito confirmar se as razões de defesa e os documentos anexados à presente impugnação administrativa constantes do CD em anexo comprovam a ausência de fato gerador do ICMS e inexistência de mercancia e consequente circulação de mercadoria.
6. Queira o Senhor Perito confirmar se as razões de defesa e os documentos anexados à presente impugnação administrativa constantes do CD em anexo comprovam que não se aplica Antecipação Tributária nas operações internas (compra, devolução e transferência).
7. Queira o Senhor Perito confirmar se as razões de defesa e os documentos anexados à presente impugnação administrativa constantes do CD em anexo comprovam NFs escrituradas no LRE.

Conclui a impugnação requerendo que o AI seja julgado improcedente.

O autuante presta Informação Fiscal às fls. 87-109. Quanto à preliminar de decadência, divergindo do Impugnante, defende que por decorrer de lançamento de ofício, modalidade aplicável a todos os tributos, aplica-se ao caso, a regra geral do prazo decadencial prevista no art. 173, I, do CTN, cuja contagem para o prazo de cinco anos começa a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado - no caso, só se encerraria em 31/12/2017 -, ressalvando que os valores apurados e recolhidos pelo contribuinte estariam sendo homologados, mas, para os valores apurados e não pagos aplica-se a regra geral do art. 173, I, do CTN. A favor de sua tese, reproduz ementas de decisões judiciais e administrativas.

Seguindo, a exemplo do que fez o Impugnante, passa a contra arrazoar pontualmente as alegações defensivas:

INFRAÇÃO 01

Reconhece a procedência parcial das alegações defensivas dizendo ter identificado os estornos de crédito referentes aos meses de dezembro/2012 no valor de R\$ 6.260,41; fevereiro 2013 no valor de R\$ 730,91; março/2013 no valor de R\$ 824,00; junho/2013 no valor de R\$ 411,45 e julho/2013 no valor de R\$ 4.555,06. Refez e anexa novas planilhas para a infração, remanescendo um crédito tributário de R\$ 6.482,46.

INFRAÇÃO 02

Reconhece a procedência parcial das alegações defensivas dizendo ter identificado os estornos de crédito referentes aos meses de dezembro/2012 no valor de R\$ 252,98; janeiro/2013 no valor de R\$ 87,10; março/2013 no valor de R\$ 256,28; maio/2013 no valor de R\$ 808,62; julho/2013 no valor de R\$ 320,28; setembro/2013 no valor R\$ 559,55; outubro/2013 no valor R\$ 131,80 e dezembro/2013 no valor R\$109,58. Refez e anexa novas planilhas para a infração, remanescendo um crédito tributário de R\$ 1.136,50.

INFRAÇÃO 03

Reconhece a procedência parcial das alegações defensivas dizendo ter identificado os estornos de crédito referentes aos meses de julho/2013 no valor de R\$ 243,16; agosto/2013 no valor de R\$168,96; setembro/2013 no valor R\$ 213,10; outubro/2013 no valor R\$ 205,69; novembro/2013 no valor de R\$ 178,64 e dezembro/2013 no valor R\$ 256,71. Refez e anexa novas planilhas para a infração, remanescendo um crédito tributário de R\$ 63.433,10.

Concorda que a mercadoria CAFÉ SOLÚVEL não se sujeita à ST, mas afirma que ela não consta nas planilhas de débito da infração, mas sim o CAFÉ DESCAFEINADO EM SACHET, este, sujeito ao regime de substituição tributária.

Refuta as alegações genéricas que diz interpostas pelo Impugnante e contidas no DOC 03 acostado em forma de CD, pugnando pela inobservância do Autuante sobre o disposto na Súmula 166 do STJ, pois, a reproduzindo, diz que seu próprio teor reza em contra do argumento defensivo, já que a glosa se refere a uso indevido de crédito fiscal sobre entradas de mercadorias cujas saídas subsequentes são beneficiadas com isenção ou redução do imposto, independentemente da origem. Aduz que o argumento adequado para ilidir tempestivamente o registro indevido do crédito, seria a promoção dos consequentes estornos, fato não alegado ou comprovado pelo Impugnante, e não uma mera e conflitante ilação jurídica.

INFRAÇÃO 04

Reconhece a procedência parcial das alegações defensivas dizendo ter identificado os estornos de crédito referentes aos meses de dezembro/2012 no valor de R\$ 3.203,08; janeiro/2013 no valor de R\$ 3.065,48; fevereiro/2013 no valor de R\$4.039,00; março/2013 no valor de R\$ 5.176,49; abril/2013 no valor de R\$4.037,99; maio/2013 no valor de R\$ 8.951,41; junho/2013 no valor de R\$5.120,58; julho/2013 no valor de R\$4.643,80; agosto/2013 no valor de R\$ 3.863,47; setembro/2013 no valor R\$3.057,95; outubro/2013 no valor R\$5.162,36; novembro/2013 no valor de R\$3.800,87 e dezembro/2013 no valor R\$ 2.691,43. Refez e anexa novas planilhas para a infração, remanescendo um crédito tributário de R\$ 60.326,59.

INFRAÇÃO 05

Nos termos já expostos, refuta a alegação de decadência e mantém a exação fiscal.

INFRAÇÃO 06

Nos termos já expostos, refuta a alegação de decadência e mantém a exação fiscal.

INFRAÇÃO 07

Nos termos já expostos, refuta a alegação de decadência e mantém a exação fiscal.

INFRAÇÃO 08

Nos termos já expostos, refuta a alegação de decadência e mantém a exação fiscal.

INFRAÇÃO 09

Nos termos já expostos, refuta a alegação de decadência e mantém a exação fiscal.

INFRAÇÃO 10

Reconhece parte das alegações defensivas, especificamente quanto às NFs 53310, 53309, 53308 e 53307. Refaz as planilhas, excluindo as citadas NFs, remanescendo o valor de R\$ 864,21.

INFRAÇÃO 11

Reconhece parte das alegações defensivas, especificamente quanto às NFs 26325, 26571, 2177, 327264, 32440, 32689, 32690, 32691, 34013, 33824, 1326548, 1326544, 1326545, 1326547, 1326546 e 132549. Refaz as planilhas, excluindo as citadas NFs, remanescendo o valor de R\$ 821,97.

Concluindo, diz que o valor original da autuação fica ajustado para R\$ 192.241,44.

Cientificado do ajuste efetuado no lançamento, o sujeito passivo se pronuncia às fls. 121-141. Repisa os argumentos acerca da decadência.

No tópico “TRANSFERÊNCIAS INTERNAS – SÚMULA 166 STJ – DA AUSÊNCIA DE FATO GERADOR DO ICMS – INEXISTÊNCIA DE MERCANCIA E XONSEQUENTE CIRCULARÇÃO DE MERCADORIA”, diz que o autuante discorda com sua alegação no sentido da aplicação da Súmula 166 do STJ em relação às infrações 03, 04, 05 e 07 que entende equivocado por ele não ter observado a não incidência do ICMS nas transferências entre estabelecimentos (filiais) do mesmo contribuinte e repete os argumentos esposados da Impugnação.

Passa, então, a pontuar as infrações:

INFRAÇÃO 01

Expressa que o autuante reconheceu a procedência das alegações quanto ao estorno do crédito.

INFRAÇÃO 02

Expressa que o autuante reconheceu a procedência das alegações quanto ao estorno do crédito.

INFRAÇÃO 03

Expressa que o autuante reconheceu a procedência das alegações quanto ao estorno do crédito.

Apenas diz que o autuante reconheceu que CAFÉ SOLÚVEL não se sujeita à ST; que este não consta das planilhas, mas sim CAFÉ DESCAFEINADO EM SACHET, produto enquadrado na ST.

INFRAÇÃO 04

Expressa que o autuante reconheceu a procedência das alegações quanto ao estorno do crédito.

INFRAÇÃO 10

Diz que o autuante reconheceu a alegação de que parte das NFs estavam escrituradas no LRE.

INFRAÇÃO 11

Diz que o autuante reconheceu a alegação de que parte das NFs estavam escrituradas no LRE.

Reitera o integral provimento à Impugnação Administrativa.

## VOTO VENCIDO

Como acima relatado, o presente Auto de Infração conduz 13 (treze) infrações pelas quais, originalmente, exige o valor de R\$ 265.816,93.

Examinando os autos constato estar o PAF consoante com o RICMS-BA e com o RPAF-BA/99, pois o lançamento resta pleno dos essenciais pressupostos formais e materiais e os fatos geradores do crédito tributário constam claramente demonstrados.

Assim, considerando que: a) conforme recibo de fls. 09, 18, 22 e 110, cópia do Auto de Infração e dos papéis de trabalho indispensáveis para o esclarecimento dos fatos narrados no corpo do auto foram entregues ao contribuinte; b) na lavratura do Auto de Infração foi devidamente cumprido o

disposto no art. 142 do CTN, bem como nos artigos 15, 19, 26, 28, 30, 38, 39 (em especial quanto ao inciso III e §§, 41, 42, 43, 44, 45 e 46, do RPAF; c) o processo se conforma nos artigos 12, 16, 22, 108, 109 e 110 do mesmo regulamento; d) as infrações estão claramente descritas, corretamente tipificadas e têm suporte nos demonstrativos e documentos fiscais autuados, emitidos na forma e com os requisitos legais (CD de fl. 23); e) as infrações estão determinadas com segurança, bem como identificado o infrator, constato não haver vício a macular o PAF em análise.

Tendo em vista que na última manifestação (fls. 121-141) o Impugnante reconhece que todas suas alegações de fato foram acolhidas pelo autuante por ocasião da Informação Fiscal, restando em lide apenas questões de direito que não dependem de conhecimento especial de técnico e por considerar suficientes para a formação de minha convicção os elementos contidos nos autos, com fundamento no art. 147 do RPAF, indefiro os pedidos de diligência e perícia formulados.

Trata-se de exação fiscal relacionada a tributo originalmente sujeito a lançamento por homologação (CTN: art. 150) em que a legislação atribui ao sujeito passivo a prática de todos os atos de valoração da obrigação tributária, inclusive o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, cabendo a esta apenas homologar os atos de natureza fiscal do contribuinte no prazo decadencial. Nesse caso, ainda que sobre a obrigação tributária não influam quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, em sendo praticados, os atos são, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação (§§ 2º e 3º do artigo 150 do CTN).

Dizendo somente ter conhecido o A.I. lavrado em 12/12/2017, quando da sua assinatura em 21/12/2017, o impugnante suscitou a decadência parcial dos créditos tributários reclamados, esses, relacionados aos fatos geradores anteriores a 30/11/2012 (infrações 01, 02, 05, 07 e 10) e até 20/12/2012 (infrações 03, 04, 06, 08, 09 e 11), sob o argumento que ao caso se aplica a regra de contagem do prazo decadencial exposta no art. 150, § 4º do CTN.

A *contrarium sensu*, a Autoridade fiscal autuante, dizendo trata-se de lançamento tributário de ofício, sustenta a aplicação da regra decadencial expressa no art. 173, I, do CTN, ao caso.

Todas as infrações objeto do lançamento, há ocorrências no exercício 2012. Assim, a questão preliminar há que ser também primeiramente superada.

Nesse sentido, observo que o artigo 107-A do COTEB que dispunha como “*dies a quo*” da contagem do prazo decadencial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento tributário poderia ter sido efetuado para qualquer situação, independentemente da conduta do contribuinte, foi revogado pela Lei 13.199, de 28/11/2014, fundamentalmente, por força da Súmula Vinculante (SV) nº 08, de 12 de junho de 2008 do STF, que afastou a possibilidade de regulação desse instituto do direito em outra legislação que não seja Lei Complementar à Constituição Federal.

Em âmbito nacional, como regra geral o CTN regula o prazo decadencial no art. 173 dispondo que 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; II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Ocorre que para o lançamento por homologação, que se dá quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, o § 4º do artigo 150 do CTN dispõe que, se a lei não fixar prazo para a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador.

Expirando-se 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. Esta regra decadencial, tida pela doutrina como “especial” se aplica ao ICMS nas regulares antecipações feitas pelo contribuinte.

Como havia divergentes interpretações entre os julgamentos do CONSEF e a jurisprudência dos órgãos superiores do Poder Judiciário baiano e nacional, a Procuradoria Geral do Estado, órgão de assessoramento jurídico do Estado, competente para formar, em última instância a jurisprudência administrativa do Estado (Constituição Estadual: Art. 140; Regimento Interno da PGE: Art. 2º, incisos I, V e XXI) foi instada a pronunciar acerca do tema. Por consequência, a PGE enunciou o Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0, abaixo transcrito, consolidando a jurisprudência administrativa acerca da decadência com relação ao ICMS.

***Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0***

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

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

***Nota 1:*** Conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, com fundamento no art. 173, I, do CTN, quando: a) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, mas não efetua o respectivo pagamento; b) o contribuinte não declara a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omite a realização da operação ou prestação tributável; c) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, efetua o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente, o Fisco verifica que o valor recolhido foi menor que o efetivamente devido em virtude da configuração de dolo, fraude ou simulação.

***Nota 2:*** As hipóteses de dolo, fraude ou simulação são ressalvadas da regra constante do art. 150, § 4º, do CTN, sujeitando-se, por conseguinte, ao disposto no art. 173, inc. 1, do mesmo Código. Nessa esteira, ainda quando tenha o contribuinte efetuado o pagamento parcial do imposto correspondente às operações declaradas, há casos específicos em que o prazo decadencial deverá ser contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorrido o fato gerador. Assim o será, por exemplo, quando o valor recolhido for tão insignificante em relação às operações declaradas, que se poderá ter por caracterizada a hipótese de fraude ou simulação.

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

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

Pois bem, para o crédito tributário decorrente de lançamento de ofício – que pode ser aplicado a todos os tributos - e que é o caso -, a maior doutrina brasileira entende que sua constituição se completa com a ciência do devedor acerca da exigência tributária, pois esta lhe possibilita conhecer as condições em que deve adimplir a dívida, bem como exercer seu direito de contestá-la.

Para o lançamento de ofício, quanto aos tributos sujeitos originalmente ao lançamento por homologação, que pode ocorrer por lançamento de ofício ou por decurso de prazo, essa corrente doutrinária defende que a homologação tem por objeto o pagamento do tributo (Carvalho, Paulo de Barros, “Lançamento por homologação – Decadência e pedido de restituição”, *Repertório IOB Jurisprudência*, nº 3/97, p. 73; Navarro Coelho, Sacha Calmon de, *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Forense, Rio de Janeiro, 2006. p. 774).

Nesse caso, havendo declaração e pagamento do valor mensal que o contribuinte apura, a publicidade e a constituição definitiva do crédito, ocorre com a confissão da existência da obrigação tributária. Esta confissão é explicitada e primeiramente valorada pelo próprio contribuinte nas informações que passa ao fisco, por exemplo, em face da entrega da Declaração



de Contribuições e Tributos Federais - DCTF ou de Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, hoje DMA.

Quando o imposto é apurado, ainda que declarado ao ente tributante, mas não é recolhido, a jurisprudência não só é firme que a contagem do prazo ocorre pela regra do art. 173, I, do CTN, como se configura crime contra a ordem tributária (HC 442494 SC 2018/0068488-5, DJ 03/04/2018, Relator Ministro Rogerio Schietti Cruz). Portanto, situação que se inclui na norma de exceção contida na parte final do § 4, do art. 150, do CTN.

Nesse caso, ainda que o ente tributante tenha 5 (cinco anos) para cobrar o valor declarado, nem mesmo há necessidade de constituição do crédito fiscal por lançamento de ofício, podendo ser diretamente inscrito na Dívida Ativa (RPAF: Art. 54-A).

No caso concreto, a própria Autoridade Fiscal autuante reconhece que os valores pagos pelo sujeito passivo antes da autuação estariam sendo homologados. Portanto, quanto à parte declarada e paga pelo sujeito passivo, ele entende incidir a regra especial de contagem do prazo decadencial exposta no CTN (art. 150, § 4º) que é a regra geral aplicada aos tributos sujeitos originalmente ao lançamento por homologação.

Ocorre que para tais tributos – como é o caso do ICMS – o legislador foi bastante claro ao afirmar na exceção expressa na parte final do § 4º do art. 150 do CTN que, apenas excepcionalmente se pode considerar a aplicação da regra geral de contagem de prazo contida no CTN (art. 173, I), ou seja, “**salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação**”, e é a isto que se refere o último parágrafo da parte acima reproduzida do **Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0**, que aqui não se faz demais repetir:

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

Pois bem, tratando de fato gerador com período de apuração mensal, a primeira observação a fazer é que todas as ocorrências de cada período se concentram na data de cada apuração para efeito de formação da relação jurídica obrigacional, data também em que se deve considerar a do fato gerador para cada bloco de operações mensais.

Segundo, tratando-se de tributo primeiramente apurável pelo contribuinte, em caso de auditoria posterior, muitas são as situações que podem ocorrer e que para efeito de contagem do prazo decadencial, podem enquadrar-se na regra do art. 150, § 4º, ou, por exceção, na regra do art. 173, I, ambos do CTN. Por exemplo:

Em caso de apuração de imposto devido por auditoria de levantamento quantitativo de estoque em que se constata imposto devido por omissão de saídas de mercadoria tributável (que não é o caso em tela), dúvida não há que as respectivas operações não foram registradas nos livros fiscais próprios; não foram declaradas; não teve o débito pago e, então, dúvida também não há que o prazo decadencial deve ser contado com a regra do art. 173, I, do CTN;

Do mesmo modo, em caso de uso indevido de crédito fiscal decorrente de operações com mercadorias cuja saída posterior ocorre sem tributação ou com BC reduzida e constata-se que isso ocorreu de fato (como é o caso da infração 04 desse AI), dúvida também não há quanto ao uso de crédito fiscal **manifestamente ilegítimo**, pois antecipadamente o sujeito passivo é consciente da situação e se assim procedeu, agiu inequivocamente com intenção de dolo, fraude ou simulação. É o caso constante do parágrafo final da nota 2 do Incidente de Uniformização da PGE, e o da Infração 04 deste AI, pois todas as mercadorias que suportam a exação fiscal (por exemplo: frutas, pescados congelados, ovos, produtos da cesta básica, são da mais comum das atividades do sujeito passivo (supermercado) e estão arroladas em específico demonstrativo (CD-R) de fl.23, cuja cópia ele recebeu. Aplica-se, portanto, a regra geral do art. 173, I, do CTN, pois vejo corresponder ao entendimento exposto no segundo parágrafo da nota 2 do Incidente de

uniformização da PGE, retro transcrito;

Do mesmo modo, são os casos das infrações 10 e 11 em que, não registrando as NFs nos livros próprios, o sujeito passivo não declarou as operações, não apurou o imposto relativo a tais NFs, nem efetuou pagamento de imposto relativo às saídas posteriores das respectivas mercadorias - Aplica-se o art. 173, I, do CTN;

- a) Para as demais infrações (01, 02, 03, 06, 07, 08 e 09), além do fato de as operações terem sido registradas nos livros próprios, apurado o imposto via conta corrente fiscal - ainda errado e pago em valor menor que o devido -, tal informação foi passada ao fisco que, a partir do conhecimento da movimentação empresarial (DMA), teve 5 (cinco) anos para homologar o resultado da apuração declarada. Portanto: a) não o fazendo de ofício até 31/01/2017, ou melhor não concluindo o lançamento até aquela data mediante ciência do sujeito passivo, mas só em 20/12/2017, após transcorrido o prazo de cinco anos exposto na regra especial de contagem do prazo decadência do art. 150, § 4º, do CTN; b) não configurando nos autos qualquer das situações de exceção nele contido (dolo, fraude ou simulação), entendo que as ocorrências até 30/11/2012 - e não até 20/12/2012, como alega o Impugnante -, em face da periodicidade mensal de apuração no regime de conta corrente fiscal, acham-se alcançadas e extintas pela ocorrência da decadência (CTN: Art. 156, V).

Ora, ainda que na Informação Fiscal a Autoridade autuante escreva que a “escrituração fiscal encontra-se eivada de erros os mais diversos, tais como: utilização indevida de benefício fiscal; erro na determinação da base de cálculo do imposto; falta de retenção do ICMS na condição de contribuinte substituto, nas saídas destinadas a contribuintes não-inscritos ou em situação cadastral irregular e falta de estorno de crédito apropriado em valor superior ao permitido”, **exceto** para as infrações 04, 10 e 11, que, no caso, dispensam prova complementar para que o prazo decadencial seja contado pela norma de exceção inserta no art. 150, § 4º (parte final), do CTN, repito, a Autoridade fiscal autuante, não fez constar dos autos a comprovada existência de dolo, fraude ou simulação para as demais acusações fiscais.

É que necessariamente - e não por discricionariedade -, para que o prazo decadencial seja contado pela norma em caso de ICMS, neste caso, prova indiciária poderia ter oportunamente sido constituído. Por exemplo, a partir de uma mensuração percentual das infrações com relação às operações comerciais do sujeito passivo, de modo a enquadrar o caso em qualquer das situações expostas nas notas “1” e “2” do citado Incidente de Uniformização, acima reproduzido.

Portanto, em resumo: **a)** ainda que o autuante tenha informado que a exação fiscal se refere a concretos fatos relacionados a indevido uso de crédito (infrações 03 e 04) - ao que acrescento as infrações 05 e 07, relacionada a concretos fatos de falta de recolhimento de parte do imposto devido; **b)** que cópias dos demonstrativos, analíticos e sintéticos, nos valores originais e ajustados na Informação Fiscal tenham sido entregues ao sujeito passivo; **c)** que, exceto quanto aos estornos efetuados e NFs registradas, o Impugnante não contesta os fatos das ocorrências até 30/11/2012, e nem produz contraprova aos autos, apesar do ônus probatório (RPAF: Art. 123); **d)** dizendo que operações de transferência interestadual entre seus estabelecimentos não se sujeitam a incidência de ICMS, o Impugnante alegue apenas matéria de Direito subsidiada em excertos doutrinários, decisões judiciais de Tribunais Superiores e na Súmula 166 do STJ, que não cuidam das matérias relacionadas aos fatos autuados, exceto para as infrações 04, 10 e 11, como acima esposado, não é o caso de contagem de prazo decadencial pela regra do art. 173, I, do CTN.

Assim, observando que o entendimento consagrado tanto na doutrina como na jurisprudência no caso do lançamento de ofício, a ciência do sujeito ativo sobre a exação fiscal, com seus efeitos de exigibilidade para pagamento ou sua suspensão pela apresentação da defesa administrativa, apenas não reconheço a decadência do direito de constituição do crédito tributário relativo às ocorrências do período 31/01 a 30/11/2012, para as infrações 04, 10 e 11, aplicando-se a elas a regra de contagem de prazo contida art. 173, I, ambos do CTN.

Embora na Defesa o Impugnante se refira apenas à Infração 03 (uso indevido de crédito fiscal, referente a mercadorias adquirida com pagamento de imposto por ST), a outra questão de direito suscitada pelo Impugnante que resta a apreciar, refere-se à alegada improcedência das infrações 04 (uso indevido de crédito fiscal, referente a mercadorias, cujas saídas subsequentes estão isentas de imposto ou possuem BC reduzida), 05 (falta de recolhimento de ICMS por prática de operações tributáveis como não tributáveis) e 07 (falta de recolhimento de ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação), em face da Súmula 166 do STJ, alegação que somente se implementa na manifestação acerca da Informação Fiscal do autuante.

Já na Informação Fiscal, acertadamente a Autoridade autuante chama atenção para a inadequação da alegação defensiva relacionada à infração 03 - mas que também se aplica às demais infrações, posteriormente acrescidas -, uma vez que elas não tratam de meros deslocamentos internos de mercadoria entre os estabelecimentos do autuado. Vislumbra-se de seus argumentos que, independentemente se sua localização, o termo “interno” considerado pelo Impugnante seria relativo a operações entre suas filiais, abstraindo o fato de serem operações interestaduais. Estas são tributáveis.

Pois bem! Observo que a matéria aqui veiculada tem vários precedentes nesse órgão julgante administrativo. Consta de vários processos, cujas decisões de primeira instância, não acolhendo a tese defensiva, foram referendadas pela instância recursal. Nesse sentido, cito os Acórdãos JJF nº 0097-01/10; JJF nº 0263-04/11; JJF nº 0120-03/12; JJF nº 0210-05/13; JJF nº 0317-01/13; JJF nº 0213-01/15; JF nº 0015-05/16; CJF nº 0377-11/11; CJF nº 0261-12/13; CJF nº 0263-12/14; CJF nº 0093-12/17.

É que a Lei nº 7.014/96 (art. 4º, inciso XV e art. 2º, § 1º, inciso I) a que diretamente se submetem os contribuintes cadastrados no Estado da Bahia (especialmente com relação às suas operações iniciadas ou terminadas neste Estado), em conjunto com o disciplinamento exposto no Regulamento do ICMS do Estado da Bahia – RICMS-BA/2012 (art. 305, § 4º, inciso III, alínea “a”), claramente dispõem sobre a incidência de ICMS nas operações tipo as efetuadas pelo contribuinte e objeto deste Auto de Infração. Eis as redações:

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

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

*Art. 2º ...*

*§ 1º São irrelevantes para caracterização do fato gerador:*

*I - a natureza jurídica da operação ou prestação de serviço de que resultem quaisquer das hipóteses previstas neste artigo;*

*Art. 305...*

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

*...*

*III - o valor correspondente à diferença de alíquotas:*

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

Como a matéria trazida pelo Impugnante ainda que alheia aos fatos envolvidos nas infrações a que se refere é a mesma já discutida com igual argumento contraditório e decidida à luz do Direito sempre de modo contrário à pretensão do Impugnante, a ponto de não haver processo com resultado final divergente, para evitar desnecessária repetição, mas, sem prejuízo da fundamentação legal acima descrita (que entendo por si só suficiente para decidir sobre esse caso), como complemento, reservo-me a tomar de empréstimo as fundamentações dos votos vencedores em todos os precedentes citados, para reafirmar a subsistência das infrações 03, 04, 05 e 07, nos valores remanescentes ajustados pela Autoridade autuante por ocasião da Informação Fiscal.

Quanto ao ônus probatório, ao fisco cabe provar o cometimento das infrações, o que no caso foi feito com aporte de documentação comprobatória aos autos, como já vastamente especificado. Do mesmo modo, compete ao sujeito passivo comprovar indubitavelmente as alegações defensivas, o que, com a exceção já mencionada, não ocorreu neste PAF, especialmente apontando objetiva e analiticamente todas as inconsistências que tenha visto nos dados do procedimento fiscal. Impõe-se, portanto, para os casos das infrações 03, 04, 05 e 07, as disposições expostas nos artigos 142 e 143 do RPAF abaixo reproduzidos:

*Art. 142. A recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária.*

*Art. 143. A simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal.*

Voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, conforme demonstrativo abaixo.

DEMONSTRATIVO DE DÉBITO							
Data Ocorr	Data Vencto	Base de Cálculo	Aliq %	Multa %	Valor Historico	Estorno /exclusão reconhecido	VLR ICMS REMANESCENTE
<b>Infração 01</b>							
31/12/12	09/01/13	0,00	17	60	6260,41	6260,41	0,00
28/02/13	09/03/12	0,00	17	60	730,91	730,91	0,00
31/03/13	09/04/13	0,00	17	60	824,00	824,00	0,00
30/06/13	09/07/13	0,00	17	60	411,45	411,45	0,00
31/07/13	09/08/13	0,00	17	60	4555,06	4555,06	0,00
<b>Total da infração</b>					<b>12781,83</b>	<b>12781,83</b>	<b>0,00</b>
<b>Infração 02</b>							
31/12/12	09/01/13	0,00	17	60	252,98	252,98	0,00
31/01/13	09/02/13	0,00	17	60	87,10	87,10	0,00
31/03/13	09/04/13	0,00	17	60	256,28	256,28	0,00
31/05/13	09/06/13	0,00	17	60	808,62	808,62	0,00
31/07/13	09/08/13	0,00	17	60	320,28	320,28	0,00
30/09/13	09/10/13	0,00	17	60	559,55	559,55	0,00
31/10/13	09/11/13	0,00	17	60	131,81	131,81	0,00
30/11/13	09/12/13	0,00	17	60	125,81	125,81	0,00
31/12/13	09/01/14	0,00	17	60	109,58	109,58	0,00
<b>Total da infração</b>					<b>2652,01</b>	<b>2652,01</b>	<b>0,00</b>
<b>Infração 03</b>							
31/12/18	09/01/13	96781,41	17	60	16696,00	243,16	16.452,84
31/01/13	09/02/13	22622,65	17	60	3845,85	0,00	3.845,85
28/02/13	09/03/13	4048,29	17	60	688,21	0,00	688,21
30/04/13	09/05/13	6806,18	17	60	1157,05	0,00	1.157,05
31/05/13	09/06/13	6358,47	17	60	1080,94	0,00	1.080,94
30/06/13	09/07/13	9853,24	17	60	1675,05	0,00	1.675,05
31/07/13	09/08/13	3443,18	17	60	585,34	0,00	585,34
31/08/13	09/09/13	3708,18	17	60	799,35	168,96	630,39
30/09/13	09/10/13	1382,71	17	60	448,16	213,10	235,06

31/10/13	09/11/13	2062,41	17	60	556,30	205,69	350,61
30/11/13	09/12/13	4661,35	17	60	971,07	178,64	792,43
31/12/13	09/01/14	2309,12	17	60	649,26	256,71	392,55
<b>Total da infração</b>					<b>29152,58</b>	<b>1266,26</b>	<b>27.886,32</b>
<b>Infração 04</b>							
<b>31/01/12</b>	09/02/12	16463,88	17	60	2798,86	0,00	2.798,86
<b>28/02/12</b>	09/03/12	13735,24	17	60	2334,99	0,00	2.334,99
<b>31/03/12</b>	09/03/12	21419,53	17	60	3641,32	0,00	3.641,32
30/04/12	09/05/12	30391,35	17	60	5166,53	0,00	5.166,53
31/05/12	09/06/12	28581,47	17	60	4858,85	0,00	4.858,85
30/06/12	09/07/12	40312,24	17	60	6853,08	0,00	6.853,08
31/07/12	09/08/12	12927,18	17	60	2197,62	0,00	2.197,62
31/08/12	09/09/12	12760,71	17	60	2169,32	0,00	2.169,32
30/09/12	09/10/12	22865,12	17	60	3887,07	0,00	3.887,07
31/10/12	09/11/12	25621,35	17	60	4355,63	0,00	4.355,63
30/11/12	09/12/12	34387,47	17	60	5845,87	0,00	5.845,87
31/12/12	09/01/13	22994,65	17	60	7112,17	3203,08	3.909,09
31/01/13	09/02/13	16674,82	17	60	5900,18	3065,46	2.834,72
28/02/13	09/03/13	12961,88	17	60	6242,52	4039,00	2.203,52
31/03/13	09/04/13	15860,18	17	60	7872,72	5176,49	2.696,23
30/04/13	09/05/13	6228,18	17	60	5096,78	4037,99	1.058,79
31/05/13	09/06/13	4548,71	17	60	9724,69	8951,41	773,28
30/06/13	09/07/13	1207,47	17	60	5325,85	5120,58	205,27
31/07/13	09/08/13	10986,59	17	60	6511,52	4643,80	1.867,72
31/08/13	09/09/13	159,18	17	60	3890,53	3863,47	27,06
30/09/13	09/10/13	979,35	17	60	3224,44	3057,95	166,49
31/10/13	09/11/13	2724,12	17	60	5625,46	5162,36	463,10
30/11/13	09/12/13	596,35	17	60	3902,25	3800,87	101,38
31/12/13	09/01/14	1592,94	17	60	2962,23	2691,43	270,80
<b>Total da infração</b>					<b>117500,48</b>	<b>56813,89</b>	<b>60.686,59</b>
<b>Infração 05</b>							
31/12/12	09/01/13	5014,65	17	60	852,49	0,00	852,49
31/01/13	09/02/13	3196,53	17	60	543,41	0,00	543,41
28/02/13	09/03/13	6012,71	17	60	1022,16	0,00	1.022,16
31/03/13	09/04/13	26445,12	17	60	4495,67	0,00	4.495,67
30/04/13	09/05/13	5353,00	17	60	910,01	0,00	910,01
31/05/13	09/06/13	3597,24	17	60	611,53	0,00	611,53
30/06/13	09/07/13	4160,76	17	60	707,33	0,00	707,33
31/07/13	09/08/13	4621,71	17	60	785,69	0,00	785,69
31/08/13	09/09/13	4113,71	17	60	699,33	0,00	699,33
30/09/13	09/10/13	6490,24	17	60	1103,34	0,00	1.103,34
31/10/13	09/11/13	5547,24	17	60	943,03	0,00	943,03
30/11/13	09/12/13	4246,82	17	60	721,96	0,00	721,96

31/12/13	09/01/14	5473,94	17	60	930,57	0,00	930,57
<b>Total da infração</b>					<b>14326,52</b>	<b>0,00</b>	<b>14.326,52</b>
<b>Infração 07</b>							
31/12/12	09/01/13	5838,35	17	60	992,52	0,00	992,52
31/01/13	09/02/13	6946,65	17	60	1180,93	0,00	1.180,93
28/02/13	09/03/12	6102,71	17	60	1037,46	0,00	1.037,46
31/03/13	09/04/13	7710,00	17	60	1310,70	0,00	1.310,70
30/04/13	09/05/13	5070,29	17	60	861,95	0,00	861,95
31/05/13	09/06/13	5160,59	17	60	877,30	0,00	877,30
30/06/13	09/07/13	5427,18	17	60	922,62	0,00	922,62
31/07/13	09/08/13	5660,12	17	60	962,22	0,00	962,22
31/08/13	09/09/13	390,88	17	60	66,45	0,00	66,45
30/09/13	09/10/13	192,94	17	60	32,80	0,00	32,80
31/10/13	09/11/13	44,06	17	60	7,49	0,00	7,49
30/11/13	09/12/13	48,00	17	60	8,16	0,00	8,16
31/12/13	09/01/14	101,53	17	60	17,26	0,00	17,26
<b>Total da infração</b>					<b>8277,86</b>	<b>0,00</b>	<b>8.277,86</b>
<b>Total da infração</b>							
<b>Infração 09</b>							
31/12/12	09/01/13	1810,76	17	60	307,83	0,00	307,83
31/01/13	09/02/13	802,41	17	60	136,41	0,00	136,41
28/02/13	09/03/12	176,76	17	60	30,05	0,00	30,05
31/03/13	09/04/13	564,24	17	60	95,92	0,00	95,92
31/07/13	09/08/13	595,47	17	60	101,23	0,00	101,23
31/08/13	09/09/13	88,00	17	60	14,96	0,00	14,96
31/10/13	09/11/13	61,47	17	60	10,45	0,00	10,45
30/11/13	09/12/13	1074,59	17	60	182,68	0,00	182,68
31/12/13	09/01/14	291,71	17	60	49,59	0,00	49,59
<b>Total da infração</b>					<b>929,12</b>	<b>0,00</b>	<b>929,12</b>
<b>Infração 10</b>							
<b>31/01/12</b>	09/02/12	4994,00		1	49,94	0,00	49,94
<b>28/02/12</b>	09/03/12	5764,00		1	57,64	0,00	57,64
<b>31/03/12</b>	09/03/12	2274,00		1	22,74	0,00	22,74
30/04/12	09/05/12	4810,00		1	48,10	0,00	48,10
31/05/12	09/06/12	1390,00		1	13,90	0,00	13,90
30/06/12	09/07/12	985,00		1	9,85	0,00	9,85
31/07/12	09/08/12	1070,00		1	10,70	0,00	10,70
31/08/12	09/09/12	69,00		1	0,69	0,00	0,69
30/09/12	09/10/12	20613,00		1	206,13	0,00	206,13
31/10/12	09/11/02	2724,00		1	27,24	0,00	27,24
30/11/12	09/12/12	12895,00		1	128,95	0,00	128,95
31/12/12	09/01/13	2568,00		1	25,68	0,00	25,68

31/01/13	09/02/13	4575,00		1	45,75	0,00	45,75
28/02/13	09/03/12	616,00		1	6,16	0,00	6,16
31/03/13	09/04/13	2678,00		1	26,78	0,00	26,78
31/05/13	09/06/13	493,00		1	4,93	0,00	4,93
30/06/13	09/07/13	2526,00		1	25,26	0,00	25,26
31/07/13	09/08/13	3318,00		1	33,18	0,00	33,18
30/09/13	09/10/13	95,00		1	0,95	0,00	0,95
31/10/13	09/11/13	4975,00		1	49,75	0,00	49,75
30/11/13	09/12/13	2295,00		1	22,95	0,00	22,95
31/12/13	09/01/14	4694,00		1	60,39	13,45	46,94
<b>Total da infração</b>					<b>877,66</b>		<b>864,21</b>
<b>Infração 11</b>							
<b>31/01/12</b>	09/02/12	198,00		1	1,98	0,00	1,98
<b>28/02/12</b>	09/03/12	5343,00		1	53,43	0,00	53,43
<b>31/03/12</b>	09/03/12	797,00		1	7,97	0,00	7,97
	30/04/12	17985,00		1	179,85	0,00	179,85
	31/05/12	288,00		1	2,88	0,00	2,88
	30/06/12	746,00		1	7,46	0,00	7,46
	31/07/12	691,00		1	6,91	0,00	6,91
	31/08/12	5149,00		1	51,49	0,00	51,49
	30/09/12	13609,00		1	136,09	0,00	136,09
	31/10/12	4504,00		1	45,04	0,00	45,04
	30/11/12	11029,00		1	110,29	0,00	110,29
	31/12/12	2566,00		1	25,66	0,00	25,66
	28/02/13	7667,00		1	<b>78,47</b>	1,80	76,67
	31/03/13	4352,00		1	<b>43,64</b>	0,12	43,52
	17/04/13	<b>09/05/13</b> 1420,00		1	<b>14,20</b>	0,00	14,20
	31/05/13	<b>09/06/13</b> 626,00		1	<b>12,17</b>	5,91	<b>6,26</b>
	31/08/13	<b>09/09/13</b> 0,00		1	<b>14,90</b>	14,90	<b>0,00</b>
	30/09/13	138,00		1	<b>12,05</b>	10,67	<b>1,38</b>
	31/10/13	3299,00		1	<b>40,13</b>	7,14	<b>32,99</b>
	<b>30/11/13</b>	103,00		1	<b>1,03</b>	0,00	<b>1,03</b>
	<b>31/12/13</b>	1687,00		1	<b>24,35</b>	7,48	<b>16,87</b>
<b>Total da infração</b>					<b>869,99</b>	<b>48,02</b>	<b>821,97</b>
<b>Total remanescente da exação fiscal</b>							<b>113.792,59</b>

## VOTO VENCEDOR

Em que pese à boa fundamentação do n. Relator, divirjo em alguns aspectos, e venho externar a opinião contrária no intuito, não só de colaborar para o aprimoramento técnico das discussões de cunho tributário, mas também, e maiormente, para contribuir com a depuração e hegemonia das decisões deste CONSEF.

Sendo assim, se faz *mister* inicialmente circunscrever que o ponto de colapso entre o meu opinativo e o do n. Relator, tem lastro quanto aos fundamentos dos quais exsurgiram suas ilações quanto a cognição acerca da aplicação da regra decadencial pertinente aos impostos sujeitos ao lançamento por homologação, como inequivocamente é o caso do ICMS.

Como primeiro ponto a ser evidenciado, destaco a observação de que se depreende do voto objeto da presente divergência que o n. Relator tem por exegese acerca da aplicação da regra prevista no Art. 150, §4º do CTN, a condição precípua da inafastável e necessária demonstração ou comprovação de ter o contribuinte incorrido em fraude, dolo ou simulação, mesmo que nenhum pagamento tenha sido efetuado. Sendo o que se abstrai da sua assertiva a seguir:

*“Ocorre que para tais tributos – como é o caso do ICMS – o legislador foi bastante claro ao afirmar na exceção expressa na parte final do § 4º do art. 150 do CTN que, apenas excepcionalmente se pode considerar a aplicação da regra geral de contagem de prazo contida no CTN (art. 173, I), ou seja, ‘salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação’, e é a isto que se refere o último parágrafo da parte acima reproduzida do Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0, que aqui não se faz demais repetir:”*

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

A divergência quanto a este ponto se evidencia precisamente quanto ao entendimento do n. Relator de que a falta de pagamento do ICMS, por si só, implicaria na comprovação de ter o contribuinte agido com intuito de fraude, dolo ou simulação, tendo sido esse, em sua opinião, o mote que fundamentou a jurisprudência sobre o assunto, e que deve nortear a aplicação da regra contida no Art. 173, I do CTN, inclusive por entender que esse fundamento foi reverberado pela Douta PGE no Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0.

Ao revés, entendo que a simples falta de recolhimento integral do ICMS objeto de homologação seria o único e bastante motivo para implicar na aplicação da regra prevista no Art. 173, I do CTN. Penso assim, porque deduzo como interpretação do Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0, como também do caput do art. 150 do CTN, e, sobretudo tendo espeque na jurisprudência, que a homologação se dá ao valor pago, portanto esta atividade de competência exclusiva do fisco não está vinculada ao procedimento de apuração e/ou escrituração, mas tão somente ao recolhimento do ICMS devido. Ou seja, o objeto da homologação a que se refere o art. 150 do CTN é o valor recolhido. Veja o texto integral do referido Incidente de Uniformização PGE:

***Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0***

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

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

***Nota I:*** Conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, com fundamento no art. 173, I, do CTN, quando:

- a) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, mas não efetua o respectivo pagamento;*
- b) o contribuinte não declara a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omite a realização da operação ou prestação tributável;*
- c) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, efetua o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente, o Fisco verifica que o*



*valor recolhido foi menor que o efetivamente devido em virtude da configuração de dolo, fraude ou simulação.*

**Nota 2:** As hipóteses de dolo, fraude ou simulação são ressalvadas da regra constante do art. 150, § 4º, do CTN, sujeitando-se, por conseguinte, ao disposto no art. 173, inc. 1, do mesmo Código. Nessa esteira, ainda quando tenha o contribuinte efetuado o pagamento parcial do imposto correspondente às operações declaradas, há casos específicos em que o prazo decadencial deverá ser contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorrido o fato gerador. Assim o será, por exemplo, quando o valor recolhido for tão insignificante em relação às operações declaradas, que se poderá ter por caracterizada a hipótese de fraude ou simulação.

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

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

Defendo ser essa, sem dúvida, a interpretação que se extrai do referido dispositivo legal, pois este prescreve que o lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos objeto de pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento do respectivo pagamento, expressamente o homologa. Inclusive, reitera em seu parágrafo primeiro que o pagamento antecipado pelo obrigado só extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento. Veja com que clareza solar se expressou o legislador:

*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.*

*§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento. (grifei)*

Nessa esteira, a conclusão óbvia seria que em havendo pagamento poderia se exercer o procedimento homologatório desde a ocorrência do fato gerador, determinando assim, que o prazo decadencial seja contado a partir de então, obedecendo a regra contida no art. 150, §4º do CTN.

Ao revés, não se evidenciando qualquer recolhimento do imposto, estaria o fisco impossibilitado de proceder à homologação vinculada ao respectivo fato gerador, sendo por isso e exclusivamente por isso, exigida a aplicação da regra de exceção prevista para os impostos cujo lançamento se dá por homologação e, por conseguinte, tenha seu prazo decadencial contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, como prescrito no art. 173, I do CTN, dispensando-se, neste caso, à comprovação da ocorrência de fraude, dolo ou simulação para justificar a aplicação deste artigo.

Ademais, de um fato não se extrai um valor, é o que nos ensina a “lei de Hume” que se baseia na premissa de que não é possível obter nenhum ‘deve ser’ a partir de um ‘é’<sup>1</sup>. Trata-se do que se convencionou chamar de “dicotomia fato/valor”. Portanto não é possível admitir a interpretação pretendida pelo n. Relator de que apenas constatado o fato de não recolhimento integral do imposto deduzir-se-ia que tenha ocorrido dolo, fraude ou simulação, pois esta inferência decorre de um juízo de valor a ser imputada ao fato constatado.

Fato este que pode ser resultado de infinitas situações como, por exemplo, erro ou qualquer intercorrência que não a implicação em intenção fraudulenta por parte do contribuinte. Aplicar o entendimento defendido pelo n. Relator significa aplicar uma presunção não autorizada por lei. Pois, apenas autorizado por lei poderíamos inferir de um fato um valor respectivo.

<sup>1</sup> Conforme contido, em 24.09.18, no site: <https://siaiap32.univali.br/seer/index.php/nej/article/view/10990/pdf>, apud: PUTNAM, Hilary. O colapso da verdade e outros ensaios. Trad. de Pablo R. Mariconda e Sylvia G. Garcia. São Paulo: Ideias & Letras, 2008, p. 13.  
ACORDAO JF Nº 0133-02/18

Destarte, a falta de pagamento integral do imposto sujeito ao lançamento por homologação prescinde da comprovação de dolo, fraude ou simulação para fins da aplicação da regra de cognição acerca da aplicação da decadência prevista no art. 173, I do CTN, conforme entendo ter explicitado a “nota 1” constante do Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0, emitido pela Doutra PGE, pois ao se referir ao tema relacionou três opções estancando tendo apenas nas duas primeiras denominadas de “a)” e “b)” determinado que se deva contar o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, com fundamento no art. 173, I, do CTN, quando o contribuinte, apura o montante do imposto devido, mas não efetua o respectivo pagamento, veja:

(...)

*“Nota 1: Conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, com fundamento no art. 173, I, do CTN, quando:*

*a) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, mas não efetua o respectivo pagamento;*

*b) o contribuinte não declara a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omite a realização da operação ou prestação tributável;*

(...)

Quanto a opção “b)” é perfeitamente presumível que a sua aplicação só estará respaldada no referido incidente de uniformização da PGE se resultar em falta de pagamento do ICMS, pois é este o fator determinante e nuclear da homologação. Trago como paradigma dessa assertiva a decisão contida no AERESP 201100369851, BENEDITO GONÇALVES, STJ - PRIMEIRA SEÇÃO, veja:

*“TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL ICMS. DECADÊNCIA. PRAZO PARA A CONSTITUIÇÃO DE DÉBITO PELA FAZENDA ESTADUAL. PAGAMENTO A MENOR EM DECORRÊNCIA DE SUPOSTO CREDITAMENTO INDEVIDO APLICAÇÃO DO ART. 150 §4º, DO CTN. MATÉRIA PACIFICADA EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA (RESP 973.733/SC).*

*(...) 5. A dedução aqui considerada (creditamento indevido) nada mais é do que um crédito utilizado pelo contribuinte decorrente da escrituração do tributo apurado em determinado período (princípio da não cumulatividade), que veio a ser recusada (glosada) pela Administração.*

*Se esse crédito abarcasse todo o débito tributário a ponto de dispensar qualquer pagamento, aí sim, estar-se-ia, como visto, diante de uma situação excludente da aplicação do art. 150, §4º, do CTN. 6. Na espécie, o acórdão que julgou o recurso especial foi claro ao consignar que houve pagamento a menor de débito tributário em decorrência de creditamento indevido. Dessa forma, deve-se observar o disposto no art. 150, § 4º do CTN. 7. Agravo regimental não provido (AERESP 201100369851, BENEDITO GONÇALVES, STJ - PRIMEIRA SEÇÃO).”*

Em segundo quero emitir divergência quanto a conclusão do n. Relator em relação a outras circunstâncias como a seguir:

*“Segundo, tratando-se de tributo primeiramente apurável pelo contribuinte, em caso de auditoria posterior, muitas são as situações que podem ocorrer e que para efeito de contagem do prazo decadencial, podem enquadrar-se na regra do art. 150, § 4º, ou, por exceção, na regra do art. 173, I, ambos do CTN. Por exemplo:*

*a) Em caso de apuração de imposto devido por auditoria de levantamento quantitativo de estoque em que se constata imposto devido por omissão de saídas de mercadoria tributável (que não é o caso em tela), dúvida não há que as respectivas operações não foram registradas nos livros fiscais próprios; não foram declaradas; não teve o débito pago e, então, dúvida também não há que o prazo decadencial deve ser contado com a regra do art. 173, I, do CTN;*

*b) Do mesmo modo, em caso de uso indevido de crédito fiscal decorrente de operações com mercadorias cuja saída posterior ocorre sem tributação ou com BC reduzida e constata-se que isso ocorreu de fato (como é o caso da infração 04 desse AI), dúvida também não há quanto ao uso de crédito fiscal **manifestamente ilegítimo**, pois antecipadamente o sujeito passivo é consciente da situação e se assim procedeu, agiu inequivocamente com intenção de dolo, fraude ou simulação. É o caso constante do parágrafo final da nota 2 do Incidente de Uniformização da PGE, e o da Infração 04 deste AI, pois todas as mercadorias que suportam a exação fiscal (por exemplo: frutas, pescados congelados, ovos, produtos da cesta básica, são da mais comum das atividades do sujeito passivo (supermercado) e estão arroladas em*

*específico demonstrativo (CD-R) de fl.23, cuja cópia ele recebeu. Aplica-se, portanto, a regra geral do art. 173, I, do CTN, pois vejo corresponder ao entendimento exposto no segundo parágrafo da nota 2 do Incidente de uniformização da PGE, retro transcrito;*

*c) Do mesmo modo, são os casos das infrações 10 e 11 em que, não registrando as NFs nos livros próprios, o sujeito passivo não declarou as operações, não apurou o imposto relativo a tais NFs, nem efetuou pagamento de imposto relativo às saídas posteriores das respectivas mercadorias - Aplica-se o art. 173, I, do CTN;*

*d) Para as demais infrações (01, 02, 03, 06, 07, 08 e 09), além do fato de as operações terem sido registradas nos livros próprios, apurado o imposto via conta corrente fiscal - ainda errado e pago em valor menor que o devido -, tal informação foi passada ao fisco que, a partir do conhecimento da movimentação empresarial (DMA), teve 5 (cinco) anos para homologar o resultado da apuração declarada. Portanto: a) não o fazendo de ofício até 31/01/2017, ou melhor não concluindo o lançamento até aquela data mediante ciência do sujeito passivo, mas só em 20/12/2017, após transcorrido o prazo de cinco anos exposto na regra especial de contagem do prazo decadência do art. 150, § 4º, do CTN; b) não configurando nos autos qualquer das situações de exceção nele contido (dolo, fraude ou simulação), entendo que as ocorrências até 30/11/2012 – e não até 20/12/2012, como alega o Impugnante -, em face da periodicidade mensal de apuração no regime de conta corrente fiscal, acham-se alcançados e extintas pela ocorrência da decadência (CTN: Art. 156, V). “*

Divirjo com relação a seu opinativo externado no item “a”, inobstante não se verificar nos autos a infração a que diz respeito, porque, a apuração do ICMS é mensal e em regra o levantamento quantitativo de estoques aponta para omissões de operações com mercadorias que nem sempre decorrem de dolo, fraude ou simulação, e por considerar também que uma possível omissão, a despeito de representar de fato a omissão de uma operação, não se pode olvidar que se refere a omissão de uma operação ocorrida no contexto de uma operação mensal em que em regra ocorrem recolhimentos, portanto nem sempre a omissão de uma operação apurada no curso de uma auditoria de estoques representa o não recolhimento integral do ICMS devido no período, e só esse motivo não ensejaria a aplicação do art. 173, I.

Portanto, não se trata de uma necessária aplicação incondicional da inteligência do referido dispositivo do CTN quando ocorrem os casos de apuração de omissões com operações envolvendo mercadorias, é preciso que se comprove que a totalidade do recolhimento do ICMS foi preterida ou que de fato as omissões ocorreram com intuito de dolo, fraude ou simulação. Caso contrário a aplicação do art. 150, §4º será a regra para a auditoria de estoques.

Divirjo também quanto ao opinativo representado pelo item “b”, pois a constatação de um fato não é condição *sine qua non* para um juízo de valor. Portanto, para aplicação do art. 173, I do CTN à contagem do prazo decadencial para a infração 04 seria necessária a comprovação de que resultou no não recolhimento do ICMS mensal em sua integralidade, pois os créditos glosados são apenas parte da apuração do ICMS sobre o qual se quer proceder a homologação, os créditos compõem a memória de cálculo do ICMS mensal a recolher, e não consta dos autos que o ICMS mensal deixou de ser recolhido em sua integralidade, primeira condição para aplicação da regra do art. 173, I do CTN. Caso não atendida essa condicionante, a aplicação da referida regra só encontraria respaldo em se comprovando que a infração se deu intencionalmente com intuito doloso, fraudulento ou de simulação, elementos que não se encontram nos autos. Portanto, em relação à infração 04, voto pela aplicação da regra decadencial, com fulcro no art. 150, §4º do CTN, implicando que deva ser excluído do lançamento o período de janeiro a novembro de 2012. Resultando que o valor do lançamento a que se refere a infração 04 fica reduzido de R\$ 117.500,48 para R\$16.577,45. Conforme demonstrativo a seguir:

Infração 04								
DEMONSTRATIVO DE DÉBITO							VOTO VENCIDO	VOTO VENCEDOR
Data Ocorr	Data Vencido	Base de Cálculo	Aliq %	Multa %	Valor Historico	Estorno /exclusão reconhecido	VLR ICMS REMANESCE NTE	V. ICMS REMANESCENTE

31/01/2012	09/02/2012	16.463,88	17	60	2.798,86	0,00	2.798,86	0,00
28/02/2012	09/03/2012	13.735,24	17	60	2.334,99	0,00	2.334,99	0,00
31/03/2012	09/03/2012	21.419,53	17	60	3.641,32	0,00	3.641,32	0,00
30/04/2012	09/05/2012	30.391,35	17	60	5.166,53	0,00	5.166,53	0,00
31/05/2012	09/06/2012	28.581,47	17	60	4.858,85	0,00	4.858,85	0,00
30/06/2012	09/07/2012	40.312,24	17	60	6.853,08	0,00	6.853,08	0,00
31/07/2012	09/08/2012	12.927,18	17	60	2.197,62	0,00	2.197,62	0,00
31/08/2012	09/09/2012	12.760,71	17	60	2.169,32	0,00	2.169,32	0,00
30/09/2012	09/10/2012	22.865,12	17	60	3.887,07	0,00	3.887,07	0,00
31/10/2012	09/11/2002	25.621,35	17	60	4.355,63	0,00	4.355,63	0,00
30/11/2012	09/12/2012	34.387,47	17	60	5.845,87	0,00	5.845,87	0,00
31/12/2012	09/01/2013	22.994,65	17	60	7.112,17	3.203,08	3.909,09	3.909,09
31/01/2013	09/02/2013	16.674,82	17	60	5.900,18	3.065,46	2.834,72	2.834,72
28/02/2013	09/03/2012	12.961,88	17	60	6.242,52	4.039,00	2.203,52	2.203,52
31/03/2013	09/04/2013	15.860,18	17	60	7.872,72	5.176,49	2.696,23	2.696,23
30/04/2013	09/05/2013	6.228,18	17	60	5.096,78	4.037,99	1.058,79	1.058,79
31/05/2013	09/06/2013	4.548,71	17	60	9.724,69	8.951,41	773,28	773,28
30/06/2013	09/07/2013	1.207,47	17	60	5.325,85	5.120,58	205,27	205,27
31/07/2013	09/08/2013	10.986,59	17	60	6.511,52	4.643,80	1.867,72	1.867,72
31/08/2013	09/09/2013	159,18	17	60	3.890,53	3.863,47	27,06	27,06
30/09/2013	09/10/2013	979,35	17	60	3.224,44	3.057,95	166,49	166,49
31/10/2013	09/11/2013	2.724,12	17	60	5.625,46	5.162,36	463,10	463,10
30/11/2013	09/12/2013	596,35	17	60	3.902,25	3.800,87	101,38	101,38
31/12/2013	09/01/2014	1.592,94	17	60	2.962,23	2.691,43	270,80	270,80
<b>Totais</b>					<b>117.500,48</b>	<b>56.813,89</b>	<b>60.686,59</b>	<b>16.577,45</b>

Outrossim, divirjo também, ainda tratando do item “b” do voto do n. Relator quanto a sua conclusão de que, segundo parágrafo da nota 2 do Incidente de Uniformização da PGE, a constatação de pagamento a menor por força da utilização de créditos fiscais manifestamente ilegítimos, seria condição *sine qua non* para se concluir ter o contribuinte incorrido em hipótese de dolo, fraude ou simulação, pois interpreto essa assertiva da PGE quanto a constatação da ocorrência da utilização de créditos indevidos apenas como um indicativo, ao qual deve ser agregado outras provas de que o fato em questão tenha decorrido de decisão dolosa. E assim entendo, em vista de que a PGE ao final do parágrafo não afirma que essa constatação deverá ser considerada dolosa e sim que poderá ser. Veja:

“**Nota 2:** As hipóteses de dolo, fraude ou simulação são ressalvadas da regra constante do art. 150, § 4º, do CTN, sujeitando-se, por conseguinte, ao disposto no art. 173, inc. 1, do mesmo Código. Nessa esteira, ainda quando tenha o contribuinte efetuado o pagamento parcial do imposto correspondente às operações declaradas, há casos específicos em que o prazo decadencial deverá ser contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorrido o fato gerador. Assim o será, por exemplo, quando o valor recolhido for tão insignificante em relação às operações declaradas, que se poderá ter por caracterizada a hipótese de fraude ou simulação.

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

Pelo mesmo motivo exarado no parágrafo anterior, divirjo da decisão em relação às infrações 10 e 11, pois tratam-se de infrações em relação a operações cujo ICMS devido é recolhido no bojo da apuração mensal, e não consta dos autos que em decorrência das infrações em tela, deixou o

contribuinte de recolher o ICMS mensal em sua integralidade, e sobretudo por se referirem a infrações de cunho acessório que no caso está vinculada a obrigação principal, sobre a qual, reitero, não consta dos autos falta de recolhimento integral. Portanto, considero deva ser alcançado pela decadência, com espeque no art. 150 §4º do CTN, os meses de janeiro a novembro de 2012 em relação às infrações 10 e 11. As quais passam a figurar com os seguintes valores: A infração 10: passa de R\$ 877,66, para R\$ 288,33; e a infração 11: passa de R\$ 869,99, para R\$218,58. Conforme demonstrativos a seguir:

<b>Infração 10</b>								
<b>DEMONSTRATIVO DE DÉBITO</b>							<b>VOTO VENCIDO</b>	<b>VOTO VENCEDOR</b>
<b>Data Ocorr</b>	<b>Data Vencto</b>	<b>Base de Cálculo</b>	<b>Aliq %</b>	<b>Multa %</b>	<b>Valor Historico</b>	<b>Estorno /exclusão reconhecido</b>	<b>V. ICMS REMANESCENTE</b>	<b>VLR ICMS REMANESCENTE</b>
31/01/2012	09/02/2012	4.994,00		1	49,94	0,00	49,94	0,00
28/02/2012	09/03/2012	5.764,00		1	57,64	0,00	57,64	0,00
31/03/2012	09/03/2012	2.274,00		1	22,74	0,00	22,74	0,00
30/04/2012	09/05/2012	4.810,00		1	48,10	0,00	48,10	0,00
31/05/2012	09/06/2012	1.390,00		1	13,90	0,00	13,90	0,00
30/06/2012	09/07/2012	985,00		1	9,85	0,00	9,85	0,00
31/07/2012	09/08/2012	1.070,00		1	10,70	0,00	10,70	0,00
31/08/2012	09/09/2012	69,00		1	0,69	0,00	0,69	0,00
30/09/2012	09/10/2012	20.613,00		1	206,13	0,00	206,13	0,00
31/10/2012	09/11/2012	2.724,00		1	27,24	0,00	27,24	0,00
30/11/2012	09/12/2012	12.895,00		1	128,95	0,00	128,95	0,00
31/12/2012	09/01/2013	2.568,00		1	25,68	0,00	25,68	25,68
31/01/2013	09/02/2013	4.575,00		1	45,75	0,00	45,75	45,75
28/02/2013	09/03/2013	616,00		1	6,16	0,00	6,16	6,16
31/03/2013	09/04/2013	2.678,00		1	26,78	0,00	26,78	26,78
31/05/2013	09/06/2013	493,00		1	4,93	0,00	4,93	4,93
30/06/2013	09/07/2013	2.526,00		1	25,26	0,00	25,26	25,26
31/07/2013	09/08/2013	3.318,00		1	33,18	0,00	33,18	33,18
30/09/2013	09/10/2013	95,00		1	0,95	0,00	0,95	0,95
31/10/2013	09/11/2013	4.975,00		1	49,75	0,00	49,75	49,75
30/11/2013	09/12/2013	2.295,00		1	22,95	0,00	22,95	22,95
31/12/2013	09/01/2014	4.694,00		1	60,39	13,45	46,94	46,94
<b>Total da infração</b>					<b>877,66</b>	<b>13,45</b>	<b>864,21</b>	<b>288,33</b>
<b>Infração 11</b>								
<b>DEMONSTRATIVO DE DÉBITO</b>							<b>VOTO VENCIDO</b>	<b>VOTO VENCEDOR</b>
<b>Data Ocorr</b>	<b>Data Vencto</b>	<b>Base de Cálculo</b>	<b>Aliq %</b>	<b>Multa %</b>	<b>Valor Historico</b>	<b>Estorno /exclusão reconhecido</b>	<b>VLR ICMS REMANESCENTE</b>	<b>VLR ICMS REMANESCENTE</b>
31/01/2012	09/02/2012	198,00		1	1,98	0,00	1,98	
28/02/2012	09/03/2012	5.343,00		1	53,43	0,00	53,43	
31/03/2012	09/03/2012	797,00		1	7,97	0,00	7,97	

30/04/2012	09/05/2012	17.985,00		1	179,85	0,00	179,85	
31/05/2012	09/06/2012	288,00		1	2,88	0,00	2,88	
30/06/2012	09/07/2012	746,00		1	7,46	0,00	7,46	
31/07/2012	09/08/2012	691,00		1	6,91	0,00	6,91	
31/08/2012	09/09/2012	5.149,00		1	51,49	0,00	51,49	
30/09/2012	09/10/2012	13.609,00		1	136,09	0,00	136,09	
31/10/2012	09/11/2002	4.504,00		1	45,04	0,00	45,04	
30/11/2012	09/12/2012	11.029,00		1	110,29	0,00	110,29	
31/12/2012	09/01/2013	2.566,00		1	25,66	0,00	25,66	25,66
28/02/2013	09/03/2012	7.667,00		1	78,47	1,80	76,67	76,67
31/03/2013	09/04/2013	4.352,00		1	43,64	0,12	43,52	43,52
17/04/2013	09/05/2013	1.420,00		1	14,20	0,00	14,20	14,20
31/05/2013	09/06/2013	626,00		1	12,17	5,91	6,26	6,26
31/08/2013	09/09/2013	0,00		1	14,90	14,90	0,00	0,00
30/09/2013	09/10/2013	138,00		1	12,05	10,67	1,38	1,38
31/10/2013	09/11/2013	3.299,00		1	40,13	7,14	32,99	32,99
30/11/2013	09/12/2013	103,00		1	1,03	0,00	1,03	1,03
31/12/2013	09/01/2014	1.687,00		1	24,35	7,48	16,87	16,87
Total da infração					869,99	48,02	821,97	218,58

Por fim o valor total do débito restou reduzido de R\$265.806,93, para R\$89.656,48;

INFRAÇÃO	VALOR HISTÓRICO	VALOR JULGADO
01 - 01.02.01	19.264,29	0,00
02 - 01.02.02	3.778,51	0,00
03 - 01.02.06	64.699,36	27.886,32
04 - 01.02.26	117.140,48	16.577,45
05 - 02.01.03	20.269,07	14.326,52
06 - 03.01.01	5.643,57	5.643,57
07 - 03.02.02	30.556,39	8.277,86
08 - 06.01.01	74,89	74,89
09 - 06.02.01	2.632,71	929,12
10 - 16.01.01	877,66	288,33
11 - 16.01.02	870,00	218,58
TOTAIS	265.806,93	74.222,64

É o voto.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **298958.0043/17-7**, lavrado contra **CENCOSUD BRASIL COMERCIAL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento no valor total de **R\$73,715,73**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, alíneas “a” e “b” e “f”, e VII, alínea “a” da Lei nº 7014/96, e dos acréscimos legais, além

da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$506,91**, prevista no art. 42, incisos IX e XII do mesmo dispositivo legal, e dos acréscimos moratórios conforme estabelece a Lei nº 9.837/05.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 23 de agosto de 2018

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE/RELATOR – VOTO VENCIDO

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA – RELATOR/VOTO VENCEDOR

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVEA - JULGADOR