

PROCESSO - A. I. Nº 298958.0043/17-7
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e CENCOSUD BRASIL COMERCIAL LTDA.
RECORRIDOS - CENCOSUD BRASIL COMERCIAL LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0133-02/18
ORIGEM - IFEP NORTE
PUBLICAÇÃO - INTERNET 04/03/2020

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0360-11/19

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. USO INDEVIDO. **a)** ATIVO IMOBILIZADO. **b)** MERCADORIA DE USO E CONSUMO. 2. FALTA DE RECOLHIMENTO. **a)** OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS ESCRITURADAS SAÍDAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. **b)** DIFERENÇA ENTRE ALÍQUOTAS INTERNAS. INTERESTADUAIS. 3. RECOLHIMENTO A MENOS. **a)** DESENCONTRO ENTRE VALOR APURADO E O RECOLHIDO. **b)** OPERAÇÕES DE SAÍDAS. APLICAÇÃO DE ALÍQUOTA DIVERSA DA PREVISTA NA LEGISLAÇÃO. 4. MULTA. FALTA DE REGISTRO DE NFS. **a)** MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. **b)** MERCADORIAS NÃO TRIBUTÁVEIS. Reconhecida incidência de decadência para as ocorrências até 30/11/2012, no que tange às infrações 01 a 09. Prazo decadencial contado pela regra do § 4º do art. 150 do CTN. Com relação às infrações 10 e 11, que se referem ao descumprimento de obrigações acessórias, a contagem deve ser feita com base no art. 173, I, do CTN, pois, a aplicação da regra do § 4º do art. 150 do CTN exige a existência de algum pagamento passível de homologação – obrigação de dar –, o que não ocorre no caso das multas por descumprimento de obrigação acessória – obrigação de fazer. Verificado erro na quantificação das infrações 06 e 08, tendo sido retificados no presente julgamento. Recursos de Ofício e Voluntário **PROVIDOS PARCIALMENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário e de Ofício, interpostos contra Decisão proferida pela 2ª JJF em 23/08/2018 que julgou, por unanimidade, Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado com o objetivo de exigir crédito tributário no valor histórico de R\$256.816,93, em decorrência de cometimento de onze infrações.

Infração 01. – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento. Conforme demonstrativos de crédito fiscal indevido de mercadorias destinadas ao ativo permanente do estabelecimento. **(RV e RO)**.

Data da Ocorrência: Entre 31/06/2012 e 31/07/2013. **Valor:** R\$ 19.264,29.

Infração 02. – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. Demonstrativo de crédito fiscal indevido de mercadorias destinadas a uso e consumo do estabelecimento. **(RV e RO)**.

Data da Ocorrência Entre 31/05/2012 e 31/12/2013. **Valor:** R\$ 3.788,51.

Infração 03. – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria (s) adquirida (s) com pagamento de imposto por substituição tributária. Conforme demonstrativos de crédito fiscal indevido ST. **(RV e RO)**.

Data da Ocorrência Entre 31/01/2012 e 31/12/2013. **Valor:** R\$ 64.699,36.

Infração 04. – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de mercadorias com saídas subsequentes beneficiadas com isenção ou redução do imposto. Conforme demonstrativos de débitos de mercadorias isentas. **(RV e RO).**

Data da Ocorrência Entre 31/01/2012 e 31/12/2013. **Valor:** R\$ 117.140,48.

Infração 05. – Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. Conforme demonstrativos de débito de saída sem tributação. **(RV e RO).**

Data da Ocorrência Entre 31/01/2012 e 31/12/2013. **Valor:** R\$ 20.269,07.

Infração 06. – Recolheu a menor ICMS em decorrência de desconto entre o (s) valor (es) do imposto recolhido e o escriturado na apuração do imposto. Conforme demonstrativo da conta corrente. **(RV e RO).**

Data da Ocorrência Em 31/01/2012. **Valor:** R\$ 5.643,57.

Infração 07. – Recolheu a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Conforme demonstrativos de mercadorias tributadas a menor. **(RV e RO).**

Data da Ocorrência Entre 31/01/2012 e 31/12/2013. **Valor:** R\$ 30.556,39.

Infração 08. – 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 próprio estabelecimento. **(RV e RO).**

Data da Ocorrência Em: 31/01/2012. **Valor:** R\$ 74,89.

Infração 09. – Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas a consumo do estabelecimento. **(RV e RO).**

Data da Ocorrência Entre 31/01/2012 e 31/12/2013. **Valor:** R\$ 2.632,71.

Infração 10. – Deu entrada no estabelecimento de mercadoria (s), bem (ns) ou serviço (s) a tributação sem o devido registro na escrita fiscal. Conforme demonstrativos de notas fiscais de entrada não escrituradas. **(RV e RO).**

Data da Ocorrência Entre 31/01/2012 e 31/12/2013. **Valor:** R\$ 877,66.

Infração 11. – Deu entrada no estabelecimento de mercadoria (s) não tributável (s) sem o devido registro na escrita fiscal. Conforme demonstrativos de notas fiscais de entrada não escriturada. **(RV e RO).**

Data da Ocorrência Entre 31/01/2012 e 31/12/2013. **Valor:** R\$ 870,00.

O Autuado apresentou defesa administrativa face ao Auto de Infração em epígrafe (fls. 30/67), pugnando pela improcedência total do Auto de Infração.

O Autuante apresentou informação fiscal face à defesa do contribuinte (fls. 87/109), acatando parcialmente os argumentos do contribuinte, de modo a refazer os Demonstrativos de Débitos, passando a ser devido o valor de R\$192.241,44.

Diante da Informação Fiscal, o Autuado apresentou Manifestação Sobre a Informação Fiscal (fls. 121/140), reiterando seus argumentos e pugnando pela improcedência total da autuação.

A instrução foi concluída e os autos remetidos para apreciação pela 2ª JJF que entendeu por bem, julgar, por maioria, Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe nos seguintes termos:

“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 maiormemente, 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 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.

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’1. 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.

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 Douta PGE, pois ao se referir ao tema relacionou três opções estantes 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 CRÉDITO 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). “

Dirijo 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.

Dirijo 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 Venc	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	09/11/2012	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	09/03/2013	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
Totais					117.500,48	56.813,89	60.686,59	16.577,45

Outrossim, dirijo 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, dirijo 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:

Infração 10								
DEMONSTRATIVO DE DÉBITO							VOTO VENCIDO	VOTO VENCEDOR
Data Ocorr	Data Vencdo	Base de Cálculo	Aliq %	Multa %	Valor Historico	Estorno /exclusão reconhecido	V. ICMS REMANESCENTE	VLR ICMS REMANESCENTE
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	09/11/2002	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	09/03/2012	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
Total da infração					877,66	13,45	864,21	288,33
Infração 11								

DEMONSTRATIVO DE DÉBITO							VOTO VENCIDO	VOTO VENCEDOR
Data Ocorr	Data Vencdo	Base de Cálculo	Aliq %	Multa %	Valor Historico	Estorno /exclusão reconhecido	VLR ICMS REMANESCENTE	VLR ICMS REMANESCENTE
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.”.

Intimado acerca do resultado do julgamento, o sujeito passivo interpôs **Recurso Voluntário (fls. 181/189)**, com juntada de documentos em mídia digital, com base nas seguintes alegações:

- a) Afirmou que, na construção de sua defesa, pugnou pela decadência dos montantes lançados para as infrações 3, 4, 6, 8, 10 e 11, mediante a aplicação da regra prevista no art. 150, § 4º, do CTN, que prevê a contagem do prazo decadencial de 5 anos, a partir da ocorrência do fato gerador. Observou que, apesar de a Junta de Julgamento Fiscal ter acolhido a alegação de decadência, incorreu em erro ao aplicar a norma ao fato em concreto, pois não considerou a data do fato gerador como marco inicial da contagem do prazo, mas sim, o mês anterior à ciência do Auto de Infração;
- b) Pontuou que tomou ciência da autuação em 21/12/2017, quando grande parte do crédito que constituía o Auto de Infração já havia decaído;
- c) Observou que o Superior Tribunal de Justiça (REsp 1674329/MG e EREsp 101.407/SP) já pacificou seu entendimento quanto à contagem de prazo decadencial de cinco anos a partir da ocorrência do fato gerador, na forma do art. 150, § 4º, do CTN, no caso de tributos sujeitos a lançamento por homologação, quando o contribuinte recolher parcialmente o imposto a ser homologado (fato incontroverso no presente caso);
- d) Destacou o Incidente de Uniformização elaborado pela PGE/BA nº 2016.194710-0, no qual está consignado que em casos como o ora discutido, se aplica a regra de decadência a partir do fato gerador;
- e) Pontuou que os julgadores foram unânimes quanto à aplicação da decadência às infrações nº 6 e 8. Observou que a divergência suscitada se deu exclusivamente quanto à aplicação da regra do artigo 150, § 4º, do CTN às infrações nº 4, 10 e 11, não havendo desacordo quanto à aplicação da mesma regra às demais infrações, nelas incluídas as nº 6 e 8. No entanto, ao proceder o cálculo da retificação das infrações, foi mantida, por equívoco, a integralidade do crédito tributário exigido nas infrações nº 6 e 8. Sendo assim pugnou pela retificação dos referidos cálculos;
- f) Finalmente, pugnou pelo total provimento do recurso, para reformar parcialmente a decisão recorrida, a fim de que seja declarada a extinção pela decadência dos montantes exigidos nas infrações 3, 4, 10 e 11, nos termos dos artigos 150, § 4º e 156, V, ambos do CTN, para que também sejam excluídos os lançamentos cujos fatos geradores ocorreram entre 01/12/2012 a 20/12/2012, bem como para declarar a extinção pela decadência da integralidade dos montantes exigidos nas infrações 6 e 8 nos termos dos artigos 150, § 4º e 156, V, ambos do CTN. Ainda requereu o julgamento pela improcedência das infrações, mantendo-se a Decisão recorrida quanto aos demais fundamentos que resultaram na declaração de improcedência das demais infrações.

Após a interposição do Recurso, o Recorrente manifestou-se (fls. 228/229), informando o pagamento de parte do crédito ainda debatido em sede recursal, em razão da instituição do programa “Concilia/BA”, instituído pela Lei nº 14.016/2018, que anistiou parcela da multa e juros de créditos tributários. Na mesma oportunidade anexou comprovantes de pagamento.

Posteriormente, os autos foram distribuídos para esta 1ª Câmara, com o objetivo de serem apreciados os Recursos Voluntário e de Ofício.

VOTO

Mediante o presente Auto de Infração são imputadas ao Contribuinte o cometimento de 11 Infrações, sendo parte delas referente à utilização indevida de crédito fiscal, parte referente à falta de recolhimento ou recolhimento a menor de ICMS, e parte referente ao descumprimento de obrigações acessórias.

Em Primeira Instância, a autuação foi julgada Parcialmente Procedente, tendo sido reconhecida a decadência dos fatos geradores ocorridos até 30/11/2012, nos termos do § 4º do art. 150 do CTN, de modo que a autuação remanesceu da seguinte forma:

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

Sendo assim, a desoneração que ensejou a interposição do Recurso de Ofício decorre integralmente do reconhecimento da Decadência, razão pela qual esse ponto deve ser revisitado por esta Câmara.

Foi possível verificar, mediante consulta ao sistema interno da SEFAZ, que no exercício de 2012 e, por conseguinte, no período passível de decadência - fatos geradores ocorridos entre 31/01/2012 e 30/11/2012 – houve o pagamento do ICMS, ainda que a menor.

Além disso, não há qualquer indício nos autos, de que o Recorrente tenha agido com dolo, fraude ou simulação, não se enquadrando, portanto, na exceção prevista na parte final do § 4º do art. 150 do CTN.

Ademais, o STJ já pacificou o entendimento de que, nos casos de pagamento parcial do tributo, o prazo decadencial estará sujeito ao prazo do §4º do art. 150 do CTN, conforme bem destacado no seguinte excerto, extraído do julgamento do AgRg no RESp 1.277.854:

“deve ser aplicado o entendimento consagrado pela Primeira Seção, em recurso especial representativo da controvérsia, para a contagem do prazo decadencial de tributo sujeito a lançamento por homologação. O referido precedente considera apenas a existência, ou não, de pagamento antecipado, pois é esse o ato que está sujeito à homologação pela Fazenda Pública, nos termos do art. 150 e parágrafos do CTN. Assim, havendo pagamento, ainda que não seja integral, estará ele sujeito à homologação, daí porque deve ser aplicado para o lançamento suplementar o prazo previsto no §4º desse artigo (de cinco anos a contar do fato gerador). Todavia, não havendo pagamento algum, não há o que homologar, motivo porque deverá ser adotado o prazo previsto no art. 173, I do CTN” (g.n.).

Assim, acolho o argumento de decadência parcial, para declarar extintos os créditos tributários cujos fatos geradores ocorreram entre 31/01/2012 e 30/11/2012, nos termos do art. 156, V, do CTN, no que se refere às infrações relacionadas à utilização indevida de crédito fiscal e à falta de recolhimento ou recolhimento a menor de ICMS – Infrações 01 a 09.

Com relação às infrações em que se exige multa por descumprimento de obrigação acessória – Infrações 10 e 11 –, não coaduno com o mesmo entendimento, pois conforme se depreende da redação do § 4º do art. 150 do CTN e do precedente do STJ, a pedra de toque para a aplicação daquela regra decadencial é a existência de algum pagamento passível de homologação – obrigação de dar –, o que não ocorre no caso das multas por descumprimento de obrigação acessória – obrigação de fazer.

Assim, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso de Ofício, apenas para alterar o

entendimento com relação às Infrações 10 e 11.

Com relação ao Recurso Voluntário, o Recorrente resume suas alegações em dois pontos: (i) a Junta somente teria reconhecido a decadência com relação aos fatos geradores ocorridos até 30/11/2012, quando na verdade a decadência alcançaria os fatos ocorridos até 20/12/2012; (ii) apesar da Junta ter reconhecido a decadência integral dos débitos veiculados pelas infrações 06 e 08, ao proceder com o recálculo das infrações, manteve, por equívoco, a integralidade do crédito tributário exigido em tais infrações.

Observe que, ao contrário do que indicado pelo Recorrente, a Junta de Julgamento Fiscal reconheceu a decadência dos fatos geradores ocorridos até 20/12/2012. Ocorre que até a referida data, o último fato gerador se deu em 30/11/2012, razão pela qual não houve qualquer equívoco nesse sentido. Vale frisar que os lançamentos relativos às operações realizadas após 30/11/2012 somente se tornaram exigíveis após o final de dezembro.

Por sua vez, com relação ao erro material indicado pelo Recorrente, observe que a Junta, apesar de ter reconhecido a decadência com relação às infrações 06 e 08, não retirou os valores no demonstrativo colacionado ao voto vencedor, razão pela qual dou Provimento ao Recurso neste ponto, e retifico o erro material cometido, remanescendo a autuação nos seguintes termos:

INFRAÇÃO	VALOR HISTÓRICO	VALOR JULG.-JJF	VALOR JULG.-CJF
01 - 01.02.01	19.264,29	0,00	0,00
02 - 01.02.02	3.778,51	0,00	0,00
03 - 01.02.06	64.699,36	27.886,32	27.886,32
04 - 01.02.26	117.140,48	16.577,45	16.577,45
05 - 02.01.03	20.269,07	14.326,52	14.326,52
06 - 03.01.01	5.643,57	5.643,57	0,00
07 - 03.02.02	30.556,39	8.277,86	8.277,86
08 - 06.01.01	74,89	74,89	0,00
09 - 06.02.01	2.632,71	929,12	929,12
10 - 16.01.01	877,66	288,33	877,66
11 - 16.01.02	870,00	218,58	870,00
TOTAIS	265.806,93	74.222,64	69.744,93

Por tudo quanto exposto, dou PROVIMENTO PARCIAL aos Recursos de Ofício e Voluntário, nos termos acima indicados, devendo ser homologados os pagamentos realizados pelo sujeito passivo, conforme indicado nas fls. 228/229.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **298958.0043/17-7**, lavrado contra **CENCOSUD BRASIL COMERCIAL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento no valor de **R\$67.997,27**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, alíneas “a” e “b” e “f” e VII, “a” da Lei nº 7014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$1.747,66**, prevista nos incisos IX e XII do mesmo artigo e dispositivo legal, com os acréscimos moratórios conforme estabelece a Lei nº 9.837/05, devendo ser homologado o valor recolhido.

Sala das Sessões do CONSEF, 11 de dezembro de 2019.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LEONEL ARAÚJO SOUZA – RELATOR

EVANDRO KAPPES - REPR. DA PGE/PROFIS