

A.I. Nº - 206886.0004/19-8  
AUTUADO - MERCANTIL RODRIGUES COMERCIAL LTDA.  
AUTUANTE - JORGE JESUS DE ALMEIDA  
ORIGEM - INFEP NORTE  
PUBLICAÇÃO - INTERNET 27/06/2020

**2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0057-02/20-Vd**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** AQUISIÇÃO DE MATERIAL PARA USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. **b)** AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS COM FASE DE TRIBUTAÇÃO ENCERRADA. **c)** AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS ISENTAS OU COM REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO. Impugnação limitada à arguição de decadência parcial fundada na regra especial de contagem de prazo contida no art. 150, §4º do CTN, mas por se tratar de situações de exceções, conta-se o prazo decadencial pela regra geral exposta no art. 173, I do CTN. Infrações subsistentes. 2. RECOLHIMENTO A MENOS. APLICAÇÃO DE ALÍQUOTA DIVERSA DA PREVISTA NA LEGISLAÇÃO. Valor reduzido por extinção parcial do crédito em face de decadência sobre parte das ocorrências da infração. Infração parcialmente subsistente. 3. DIFERENÇA ENTRE AS ALÍQUOTAS INTERNAS E INTERESTADUAIS. **a)** AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS DESTINADAS AO ATIVO FIXO. **b)** AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS DESTINADAS A CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. 4. MULTAS. FALTA DE REGISTRO DE NFs DE ENTRADA. **a)** OPERAÇÕES SUJEITAS À TRIBUTAÇÃO. **b)** OPERAÇÕES NÃO SUJEITAS À TRIBUTAÇÃO. Impugnação limitada à arguição de decadência parcial fundada na regra especial de contagem de prazo contida no art. 150, §4º do CTN, mas por se tratar de situações de exceções, conta-se o prazo decadencial pela regra geral exposta no art. 173, I do CTN. Infrações subsistentes. Pedido de diligência indeferido. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Lavrado em 29/03/2019, o presente Auto de Infração exige crédito tributário no valor histórico de R\$108.544,13, acusando o cometimento das seguintes infrações:

**INFRAÇÃO 01 – 01.02.02** – Uso indevido de crédito fiscal de ICMS referente aquisição de Material para uso e consumo do estabelecimento. Valor: R\$29,40. Período: Janeiro 2014. Enquadramento legal: Art. 29, § 1º, II e art. 53, III da Lei 7014/96. Multa: 60%, art. 42, VII, “a” da Lei 7014/96.

**INFRAÇÃO 02 – 01.02.06** – Uso indevido de crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria (s) adquirida (s) com pagamento de imposto por substituição tributária. Valor: R\$11.797,76. Período: Janeiro 2014 a Dezembro 2015. Enquadramento legal: Art. 9º, e art. 29, § 4º, II da Lei 7014/96, c/c art. 290 do RICMS-BA. Multa: 60%, art. 42, VII, “a” da Lei 7014/96.

**INFRAÇÃO 03 – 01.02.26** – Uso indevido de crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria (s) adquirida (s) com saídas subsequentes beneficiadas com isenção ou redução do imposto. Valor:

R\$55.577,73. Período: Janeiro 2014 a Dezembro 2015. Enquadramento legal: Art. 29, § 4º, II, da Lei 7014/96 c/c art. 310, II do RICMS-BA. Multa: 60%, art. 42, VII, “a”, da Lei 7014/96.

**INFRAÇÃO 04 – 03.02.02** – Recolheu a menos ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Valor: R\$7.843,87. Período: Janeiro 2014 a Dezembro 2015. Enquadramento legal: Arts. 15, 16 e 16-A, II da Lei 7014/96. Multa: 60%, art. 42, II, “a” da Lei 7014/96.

**INFRAÇÃO 05 – 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\$1.450,63. Período: Abril e Maio 2014 e Maio e Outubro 2015. Enquadramento legal: Art. 4º, XV da Lei 7014/96, c/c art. 305, § 4º do RICMS-BA. Multa: 60%, art. 42, II, “f” da Lei 7014/96.

**INFRAÇÃO 06 – 06.02.01** – Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias em outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento. Valor: R\$4.320,03. Período: Janeiro, Agosto e Novembro 2014, Janeiro, Março, Abril, Julho, Agosto, Novembro e Dezembro 2015. Enquadramento legal: Art. 4º, XV, da Lei 7014/96 c/c art. 305, §4º, III, “a” do RICMS-BA. Multa: 60%, art. 42, II, “f” da Lei 7014/96.

**INFRAÇÃO 07 – 16.01.01** – Deu entrada no estabelecimento de mercadoria (s), bem (ns) ou serviço (s) sujeito (s) a tributação sem o devido registro na escrita fiscal. Valor: R\$7.344,67. Período: Janeiro 2014 a Dezembro 2015. Enquadramento legal: Arts. 217 e 247 do RICMS-BA. Multa: Art. 42, IX da Lei 7014/96.

**INFRAÇÃO 08 – 16.01.02** – Deu entrada no estabelecimento de mercadoria (s), bem (ns) ou serviço (s) não sujeito (s) a tributação sem o devido registro na escrita fiscal. Valor: R\$ 20.180,04. Período: Janeiro 2014 a Dezembro 2015. Enquadramento legal: Arts. 217 e 247 do RICMS-BA. Multa: Art. 42, IX da Lei 7014/96.

O autuado impugnou o AI às fls. 97-104, dos autos. Após sintetizar as infrações diz que a autuação não merece prosperar, pois grande parte dos períodos autuados já estavam alcançados pela decadência, uma vez que quando da ciência do auto de infração já havia transcorrido mais de 5 (cinco) anos da data dos fatos geradores.

Reproduz o art. 12 da Lei Complementar 87/96, e diz que o Impugnante foi cientificado da lavratura do AI em 15/04/2019 quando já transcorridos cinco anos da ocorrência do fato gerador das operações até a data imediatamente anterior, prazo previsto no transcrito artigo 150, § 4º do CTN, para que o “fisco efetue a homologação do lançamento, sendo que, se não o fizer, considerar-se-á homologada tacitamente a norma individual e concreta expedida pelo particular, extinguindo-se, portanto, o crédito tributário”, isto porque o ICMS se sujeita a “lançamento por homologação”, “em que o particular produz uma norma individual e concreta que deverá conter todos os elementos determinantes da obrigação tributária, a fim de tornar possível a cobrança da exação”.

Também reproduzindo excertos doutrinários de Hugo de Brito Machado e Eurico Diniz de Santi (com respaldo em Souto Maior Borges), diz que interpretação diversa, admitindo lançamento depois da tácita homologação, provocaria insegurança jurídica.

Seguindo seu discurso, reproduzindo ementas de decisões a respeito, inclusive a sua Súmula 555/STJ, destaca que para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, o STJ pacificou entendimento quanto à contagem do prazo decadencial no prazo de cinco anos a partir da ocorrência do fato gerador.

Neste sentido, após pedir a realização de diligência fiscal que entende necessária para o Agente Fiscal confirmar se as operações objeto do lançamento com fatos geradores antes de 15/04/2014, foram alcançadas e extintas pela decadência nos termos do art. 150, § 4º do CTN, conclui, pede o cancelamento do auto de infração e da exigência nele contida.

O autuante presta a informação fiscal às fls. 139-145. Após sintetizar as razões defensivas, diz que, considerando que elas se limitam à arguição de extinção por decadência da exação sobre fatos geradores ocorridos até 15/04/2014, efetua o quadro abaixo para demonstrar que apenas pequenos valores que somam R\$13.005,64 (11,98% do montante autuado), referem-se a fatos geradores ocorridos até a data de 15.04.2014 e que, desse modo, conclui-se que a Autuada reconheceu implicitamente os débitos inseridos no Auto de Infração cujos fatos geradores do ICMS ocorreram após a data acima mencionada.

### DEMONSTRATIVO DAS INFRAÇÕES

INFRAÇÕES	FATOS GERADORES	FATOS GERADORES	TOTAIS
	OCORRIDOS ATÉ 15.04.14	OCORRIDOS APÓS 15.04.14	
INFRAÇÃO 01 (01.02.02)	29,40	-	29,40
INFRAÇÃO 02 (01.02.06)	476,87	11.320,89	11.797,76
INFRAÇÃO 03 (01.02.26)	7.970,67	47.607,06	55.577,73
INFRAÇÃO 04 (03.02.02)	762,09	7.081,78	7.843,87
INFRAÇÃO 05 (06.01.01)	-	1.450,63	1.450,63
INFRAÇÃO 06 (06.02.01)	986,07	3.333,96	4.320,03
INFRAÇÃO 07 (16.01.01)	1.041,29	6.303,38	7.344,67
INFRAÇÃO 08 (16.01.02)	1.739,25	18.440,79	20.180,04
<b>TOTAIS</b>	<b>13.005,64</b>	<b>95.538,49</b>	<b>108.544,13</b>

Seguindo, dizendo tomar por base o Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0, apresenta os itens que compõem o Auto de Infração ora em discussão, cujo prazo decadencial é contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte, e neste caso, os valores cobrados não são alcançados pela decadência.

#### **Infração 01 (01.02.02) - Utilização Indevida de Crédito Fiscal**

**Data da Ocorrência – 31/01/2014; Valor R\$ 29,40**

O valor apurado refere-se a utilização de crédito fiscal na aquisição de material de consumo (etiqueta gondola 90x80 amarelo) conforme Nota Fiscal 66105) e conforme Nota 2 do Incidente de Uniformização citado, a verificação do pagamento a menor por força da utilização de créditos fiscais manifestamente ilegítimos, poderá se subsumir a hipótese dolo, fraude ou simulação. Neste caso o prazo decadencial é contado do primeiro dia do exercício seguinte.

Deste modo, afirma que o valor desta infração não foi alcançado pela decadência pois a autuada tomou conhecimento em 15.04.2014, portanto, antes de transcorrido o prazo de 5 anos contados do primeiro dia seguinte àquele em que ocorrido o fato gerador.

#### **Infração 02 (01.02.06) - Utilização de crédito fiscal do ICMS**

**Ocorrência 31/01/2014 – valor R\$ 33,58**

**Ocorrência 28/02/2014 - valor R\$ 52,06**

**Ocorrência 31/03/2014 - valor R\$ 391,23**

**Total..... R\$ 476,87**

A análise da Infração 02 é semelhante à Infração 01. Portanto, não assiste razão ao contribuinte evocar o prazo decadencial contado a partir do fato gerador, pois utilizou créditos fiscais manifestamente ilegítimos haja vista que a saída da mercadoria foi sem débito do imposto por ser enquadrada no regime de substituição tributária.

#### **Infração 03 (01.02.26) - Utilização indevida de créditos fiscais de mercadorias adquiridas com saídas subsequentes beneficiadas com isenção**

**Ocorrência 31/01/2014 – Valor R\$ 2.754,76**

**Ocorrência 28/02/2014 - Valor R\$ 2.659,61**

**Ocorrência 31/03/2014 - Valor R\$ 2.556,30**

**Total..... R\$ 7.970,67**

Infração caracterizada pelo uso de créditos manifestamente ilegítimos cujo prazo é contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorrido o fato gerador, portanto, os valores cobrados não foram alcançados pelo prazo decadencial.

**Infração 04 (03.02.02) – Recolhimento a menor do ICMS em razão da aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação**

**Ocorrência 31/01/2014 – valor R\$ 119,70**

**Ocorrência 28.02.2014 - valor R\$ 273,05**

**Ocorrência 31/03/2014 - valor R\$ 369,34**

**Total..... R\$ 762,09**

Considerando que o fato do Contribuinte não apurar o montante do imposto devido em virtude da aplicação de alíquotas inferior ao prevista na legislação não pode ser aplicado o entendimento firmado, nos termos do Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0, para a contagem do prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador, com fundamento no art. 150, § 4º do CTN. Assim, conclui-se que neste caso, também, os valores cobrados não foram alcançados pela decadência.

**Infração 06 (06.02.01) Falta de recolhimento do ICMS sobre aquisição de mercadorias em outras unidades da federação e destinas a uso e consumo**

**Ocorrência 31/01/2014, valor R\$ 986,07**

Observa-se que o Contribuinte, por não ter calculado o ICMS referente à Diferença de Alíquotas sobre as aquisições de materiais de consumo em outras Unidades da Federação, não declarou o fato jurídico tributário, e desta forma, a contagem do prazo decadencial deverá ser efetuada a partir do primeiro dia do exercício seguinte. Portanto, o valor cobrado não foi alcançado pelo prazo decadencial.

**Infração 07 e Infração 08 (16.01.01 e 16.01.02) – Entradas de mercadorias tributadas e não tributadas sem o devido registro na escrita fiscal.**

**Ocorrência 31.01.2014 valor R\$ 241,25**

**Ocorrência 28.02.2014 valor R\$ 462,56**

**Ocorrência 31.03.2014 valor R\$ 337,48**

**Sub-total I..... ... R\$ 1.041,29**

**Ocorrência 31.01.2014 valor R\$ 654,85**

**Ocorrência 28.02.2014 valor R\$ 535,15**

**Ocorrência 31.03.2014 valor R\$ 549,25**

**Sub-total II..... ....R\$ 1.739,25**

**Total.....R\$ 2.780,54**

A falta de registro de documentos na escrita fiscal, demonstra que o Contribuinte não declara a ocorrência do fato jurídico tributário. Neste caso o prazo decadencial ocorre a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Deste modo, fica mantido o valor reclamado no Auto de Infração.

Diante do exposto, conclui confirmado integralmente os valores reclamados no Auto de Infração 2068860004/19-8.

Às fls. 135-137, consta documentos informando pagamento relativo às infrações 02, 04, 05, 06, 07 e 08.

## VOTO

Como acima relatado, o presente Auto de Infração exige o valor de R\$108.544,13, acusando o cometimento de 08 (oito) infrações.

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. 07 e 14, bem como do que se percebe na peça defensiva, 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 (fls. 08-89 e CD de fl. 91); 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 os elementos autuados são suficientes para formação de minha convicção, indefiro a diligência requerida com fundamento no artigo 147, I, "a" do Regulamento Administrativo Fiscal - RPAF.

Indo ao mérito do caso, de logo observo tratar-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).

Para efeito homologatório dos prévios procedimentos efetuados pelo contribuinte, mediante uso do Sistema Integrado de Auditoria Fiscal – SIAF, ferramenta de auditoria de ICMS criado e desenvolvido por Auditores Fiscais da SEFAZ-BA, com apoio do Instituto dos Auditores Fiscais do Estado da Bahia – IAF, o lançamento tributário em revisão neste órgão administrativo judicante, decorre do confronto dos dados originais registrados pelo contribuinte e compostos no Sistema Público de Escrituração Digital – SPED, instrumento que unifica as atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos que integram a escrituração contábil e fiscal dos contribuintes, mediante fluxo único e computadorizado de informações empresariais com repercussões tributárias (Dec. nº 6.022/2007: Art. 2º).

Tem suporte probatório nos demonstrativos autuados (fls. 17-88 e CD de fl. 91), cujas planilhas identifica: NF, data de emissão, número, chave de acesso, UF, NCM, descrição da mercadoria, quantidade, CFOP, vlr item, BC ICMS, alíquota e vlr do crédito utilizado, alíquota e vlr do ICMS legal, diferença objeto da autuação.

Sem arguição de nulidade formal, ainda que se refira a fatos anteriores a 15/04/2014, fundando-se no artigo 150, § 4º do CTN, o Impugnante conclui a peça defensiva pedindo o cancelamento do AI e da exação contida, por incidência de decadência ao direito do fisco constituir crédito fiscal,

Sem embargo, em relação à decadência, dizendo somente ter conhecido o A.I. lavrado em 29/03/2019, quando da sua assinatura em 15/04/2019, também pontua a decadência parcial dos créditos tributários reclamados, esses, relacionados aos fatos geradores anteriores a 15/04/2014.

A *contrarium sensu*, a Autoridade fiscal autuante, ainda que especificando para todas as infrações que mesmo diante do entendimento do Impugnante o pleito alcança 11,98% do montante

autuado, citando o Instrumento de Uniformização da PGE nº 2016.194710-0, sustenta a exação, com a aplicação da regra decadencial expressa no art. 173, I do CTN ao caso.

Pois bem. Com relação ao período decadencial para o ICMS da Bahia, 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:<sup>[1]</sup> 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. (grifos meus)*

*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.*

Ora, nesse entendimento, 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 só com essa ciência o sujeito passivo conhece 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 e, mais modernamente, com a entrega da Escrituração Fiscal Digital - EFD.

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 § 4º, 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).

Portanto, quando há pagamento do imposto devido, ainda que, por equívoco, seja parcial, e isto ocorra sem ocorrência de dolo, fraude ou simulação, conta-se o prazo decadencial pela regra especial exposta no CTN (art. 150, § 4º), dedicada aos tributos sujeitos originalmente ao lançamento por homologação, quando excetuados os descumprimentos motivados por dolo, fraude ou simulação.

É 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 n°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).*

Portanto, neste entendimento, tratando-se de fato gerador com período de apuração mensal, para o deslinde do caso, necessário se faz algumas observações.

Primeiro, 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, é que em se tratando 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) Quando o contribuinte leva a conhecimento do fisco as operações, apura e recolhe o débito apurado, ainda que menor que o devido, por justificado equívoco nos documentos ou registros fiscais (**como pode ser o caso da Infração 04**), conta-se o prazo decadencial pela regra especial contida no art. 150, § 4º do CTN, pois, informado pelo contribuinte de todos os dados da apuração do valor apurado e pago, o sujeito passivo possibilita ao fisco conferir, homologando o pagamento efetuado e, em caso contrário, constituir crédito fiscal complementar de ofício até com enquadramento na regra geral do prazo decadencial contida no art. 173, I do CTN, desde que a Autoridade Fiscal comprove qualquer das condições de exceção contidas no art. 150, § 4º do CTN (dolo, fraude ou simulação);
- b) 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), assim como em outras omissões com repercussão tributária não levadas a conhecimento do fisco, nem quitado o valor devido no período voluntário para pagamento (**como são os casos das infrações 05, 06, 07 e 08**), 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;
- c) Também se conta o prazo decadencial pela regra geral do art. 173, I do CTN, quando, mesmo declarando a ocorrência do fato gerador do imposto, o contribuinte apura o montante devido, mas não o recolhe (letra “a”, do Incidente de Uniformização acima reproduzido);
- d) 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 (decorrente da proporção reduzida); uso de crédito fiscal expressamente não permitido (como é o caso das infrações 01, 02, 03), ou uso de crédito fiscal a mais que o previsto na legislação, (como é este caso), 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, pois todas as operações que suportam a exação fiscal, cujos valores excedidos não são objetados pelo Impugnante, estão arroladas em específico demonstrativo (CD-R), de fl. 23, do qual recebeu cópia. 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 transcrita**.

Portanto, neste caso concreto, percebo perda do direito de constituição de crédito fiscal para as ocorrências 31/01, 28/02 e 31/03/2014 da Infração 04. Essas ocorrências somam R\$762,09. Por consequência, o valor original da exação passa de R\$7.843,87 para R\$7.081,78.

Considerando a integral subsistência das demais infrações, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206886.0004/19-8**, lavrado contra **MERCANTIL RODRIGUES COMERCIAL LTDA**. devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$80.257,33**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, “a” e “f” e VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$27.524,73**, prevista no inciso IX do citado

diploma legal e dos acréscimos moratórios conforme estabelece a Lei nº 9.837/05, devendo o órgão competente proceder a homologação do pagamento efetuado pelo sujeito passivo.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 05 de maio de 2020.

JORGE INÁCIO DE AQUINO - PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS - JULGADOR

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR - JULGADOR