

**PROCESSO** - A. I. N° 206886.0004/19-8  
**RECORRENTE** - MERCANTIL RODRIGUES COMERCIAL LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 2<sup>a</sup> JJF n° 0057-02/20-VD  
**ORIGEM** - IFEP NORTE  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 16/11/2021

**2<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF N° 0255-12/21-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. 2. RECOLHIMENTO A MENOS. APLICAÇÃO DE ALÍQUOTA DIVERSA DA PREVISTA NA LEGISLAÇÃO. 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. Entende-se ser aplicável ao caso vertente a Súmula Vinculante nº 08 do STF, que a despeito de consignar hipótese referente a “Pagamento a menor de imposto”, deve também ser estendida às hipóteses em que, mesmo não ocorrendo o recolhimento do imposto sob a rubrica “ICMS- ANTECIPAÇÃO”, houve no mês em comento o recolhimento do ICMS, conforme Livro Registro de Apuração, tratando-se de situações absolutamente idênticas, que afastam o preceito legal inserto no art. 173, I do CTN. Deste modo, se a modalidade de lançamento é por homologação e o contribuinte antecipa o pagamento corretamente ou a menor, o termo inicial da contagem do prazo decadencial se dá na data de ocorrência do fato gerador, conforme o disposto no artigo 150, parágrafo 4º do CTN, pois o fisco tem conhecimento da ocorrência do fato gerador. Assim, os valores que compõem a base de cálculo das infrações 1 a 6, até 03/2014, cujos fatos geradores estão decaídos, devem ser retirados. Infrações parcialmente subsistentes. Modificada a Decisão recorrida para as infrações 1, 2, 3 e 6. **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. Mantida a Decisão recorrida para as infrações 4, 5, 7 e 8. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão não unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em razão do acórdão proferido pela 2<sup>a</sup> JJF sob n° 0057-

**02/20-VD**, que julgou Procedente em Parte o presente Auto de Infração, lavrado em 29/03/2019, para exigir 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.*

A 2ª JJF dirimiu a lide com base no voto condutor abaixo transscrito, julgando Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe.

## 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. I, 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 exceituados 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 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).

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.

Inconformada com a decisão de piso, a recorrente interpôs Recurso Voluntário articulando as seguintes razões recursais.

Irresignada com a exigência de tributo manifestamente extinto, a Recorrente alegou em sua peça de defesa a impossibilidade de exigência de ICMS sobre fatos geradores alcançados pela decadência.

Diz que a 2ª JJJ suscitou a ocorrência de dolo, fraude ou simulação praticada pela Recorrente na apuração do ICMS devido no período autuado, sem, contudo, trazer qualquer prova ou mesmo mencionar, através dos documentos e provas trazidos pela Fiscalização, a comprovação efetiva

das referidas condutas.

Afirma que não há nos autos qualquer prova ou sequer a mínima menção de conduta ilícita praticada pela Recorrente, que possa lhe impingir uma conduta ilícita e com intuito de lesar o Fisco, como alega sem qualquer prova, a 2<sup>a</sup> Junta de Julgamento.

Aduz que a Junta de Julgamento traz alegações sem trazer qualquer prova de tais condutas, apenas para justificar a manutenção de exigência claramente extinta pela decadência, ante a inércia da Fiscalização em revisar os lançamentos no prazo que lhe é concedido por lei.

Ressalta que o Incidente de Uniformização PGE nº 2016.194710-0 deixa claro que a regra do artigo 150, §4º do CTN, somente poderá ser afastada, se previamente comprovado no curso da fiscalização, a ocorrência das condutas ilícitas. Acrescenta que o fundamento da 2<sup>a</sup> JJF para afastar a decadência sequer se amolda ao Incidente de Uniformização da PGE referido.

Aduz que apenas houve a ocorrência de mero erro na apuração do imposto, devendo o Fisco, no seu dever de revisar o lançamento por homologação realizado pelo Contribuinte dentro do prazo decadencial que lhe é conferido, lançar eventuais diferenças que entender serem devidas, o que jamais pode ser confundido com conduta dolosa ou fraudulenta por parte dos Contribuintes. Salienta que não é difícil ocorrerem equívocos na apuração do imposto, pois o ICMS se mostra o tributo com as regras mais complexas do sistema tributário brasileiro e, considerando-se ainda o ramo de atividade varejista de supermercados praticado pela Recorrente que implica na apuração de milhares de itens, torna-se ainda mais plausível o cometimento de erros.

Conclui que não há nos autos qualquer justificativa para o afastamento da regra contida no artigo 150, § 4º do CTN.

Informa que no presente caso, como visto, a teor do disposto no artigo 150, § 4º do CTN, na data em que o Fisco constituiu o crédito tributário, já não mais lhe assistia este direito, tendo em vista ter-se consubstanciado a decadência do direito do Fisco de constituição do crédito tributário. E que o termo *a quo* da contagem do prazo decadencial dos tributos sujeitos à lançamento por homologação é a data da suposta ocorrência do fato gerador (ou seja, a data de saída das mercadorias do estabelecimento da Recorrente).

Sinaliza que o Superior Tribunal de Justiça pacificou seu entendimento quanto à contagem do prazo decadencial de cinco anos a partir da ocorrência do fato gerador, na forma do artigo 150, § 4º do CTN, no caso de tributos sujeitos a lançamento por homologação, quando o contribuinte recolher parcialmente o imposto a ser homologado (fato este pacífico e incontestável, eis que já comprovado no decorrer do processo de fiscalização, no qual o próprio agente fiscal reconhece a existência de pagamentos). Traz alguns julgamentos pelo STJ, salientando para trecho que assim diz: “é mister seja previamente constituído, na esfera administrativa, o fato jurídico concernente à existência de dolo, fraude ou simulação”.

Traz trecho do Recurso Especial nº 973.733/SC, e que originou a Súmula nº 555/STJ, para corroborar com sua tese, qual seja, que o prazo decadencial fixado pelo artigo 173 do CTN somente se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação quando não houver recolhimento antecipado do tributo.

Dessa forma, considerando que a ora Recorrente foi intimada do Auto de Infração em 15/04/2019, é forçoso reconhecer a ocorrência da extinção do crédito tributário relativo ao ICMS incidente sobre as operações realizadas até 14/04/2014, já que ultrapassado o prazo decadencial de 5 (cinco) anos previsto no artigo 150, § 4º, CTN.

Registro a presença na sessão de julgamento da Advogada do Autuado que efetuou a sustentação oral, Sra. Marina Marques Gomes - OAB/DF nº 60.634.

Este é o relatório.

## VOTO

Reitera o contribuinte, em seu Recurso Voluntário, seu pleito de incidência do instituto da decadência do crédito tributário sobre os fatos geradores lançados no presente Auto de Infração, abrangendo todas as infrações (1 a 8).

Tal alegação, entretanto, foi rechaçada pela Junta de Julgamento Fiscal, sob o fundamento de que deveria ser aplicada a regra do artigo 173, inciso I do Código Tributário Nacional, contando-se o prazo de cinco anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido feito o lançamento.

Entende a recorrente, que sobre o presente Auto de Infração incide a regra insculpida no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, que consigna o prazo de 05 (cinco) anos, contados da data da ocorrência do fato gerador.

*In casu*, a despeito de a fiscalização ter apurado crédito indevido nas infrações 01 a 03, recolhimento à menor do ICMS na infração 04, e falta de recolhimento do ICMS-DIFAL nas infrações 05 e 06, é certo afirmar, que ambas são operações envolvem a conta corrente fiscal, e, portanto, operações que já estavam devidamente escrituradas nos livros fiscais próprios do contribuinte, desde a época de suas respectivas ocorrências, permitindo à fiscalização a apuração do imposto em comento.

Daí porque entendo ser aplicável ao caso vertente a Súmula Vinculante nº 08, do Supremo Tribunal Federal, que a despeito de consignar hipótese referente a “Pagamento a menor de imposto”, deve também ser estendida às hipóteses em que, mesmo não ocorrendo o recolhimento do imposto sob a rubrica “ICMS- ANTECIPAÇÃO”, houve no mês em comento o recolhimento do ICMS, conforme Livro Registro de Apuração. Trata-se, no meu entendimento, de situações absolutamente idênticas, que afastam o preceito legal inserto no art. 173, I do CTN.

Deste modo, se a modalidade de lançamento é por homologação e o contribuinte antecipa o pagamento, corretamente ou a menor, o termo inicial da contagem do prazo decadencial se dá na data de ocorrência do fato gerador, conforme o disposto no artigo 150, parágrafo 4º do CTN, pois o fisco tem conhecimento da ocorrência do fato gerador.

Assim, os valores que compõem a base de cálculo das infrações 1 a 6, até 03/2014, cujos fatos geradores estão decaídos, devem ser retirados.

O *dies a quo* do referido prazo, é, em regra, aquele estabelecido no art. 173, inciso I do CTN (primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado), devendo ser aplicada para as infrações 7 e 8, contudo, a regra estipulativa deste é deslocada para o art. 150, § 4º do CTN (data do fato gerador), para os casos de lançamento por homologação (infrações 1 a 6), nos quais restou comprovado o pagamento de imposto, em relação aos fatos geradores considerados no lançamento.

Constatando-se dolo, fraude ou simulação, a regra decadencial é reenviada para o art. 173, inciso I do CTN, o que não há provas nos autos.

No caso, conforme acima mencionado, com exceção das infrações 7 e 8, as demais tratam-se de infrações vinculadas à conta corrente fiscal, logo, devendo ser aplicada à regra disposta no art. 150, § 4º do CTN.

Do exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para modificar a Decisão recorrida e julgar o Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE, após exclusão do período que operou a decadência, inerente às infrações 1, 2, 3, 4, 5 e 6, conforme demonstrativo a seguir:

INF	RESULTADO	VL HISTÓRICO	VL JULG-JJF	VL JULG-JJF	MULTA
01	IMPROCEDENTE/PROVIDO	29,40	29,40	0,00	60%
02	PROC. EM PARTE/PROV. EM PARTE	11.797,76	11.797,76	11.320,89	60%
03	PROC. EM PARTE/PROV. EM PARTE	55.577,73	55.577,73	47.607,06	60%
04	PROC. EM PARTE/N.PROVIDO	7.843,87	7.081,78	7.081,78	60%
05	PROC. EM PARTE/N.PROVIDO	1.450,63	1.450,63	1.450,63	60%

06	PROC. EM PARTE/PROV. EM PARTE	4.320,03	4.320,03	3.333,96	60%
07	PROCEDENTE/N.PROVIDO	7.344,67	7.344,67	7.344,67	-----
08	PROCEDENTE/N.PROVIDO	20.180,04	20.180,04	20.180,04	-----
	<b>TOTAL</b>	<b>108.544,13</b>	<b>107.782,04</b>	<b>98.319,03</b>	

#### VOTO DISCORDANTE (Quanto à decadência – Infração 6)

Em que pese a boa argumentação expedida pela n. Relatora, concordo com o seu posicionamento com relação ao acolhimento da decadência com relação as infrações 1, 2 e 3, tendo em vista que os créditos fiscais utilizados foram compensados no débito da apuração do ICMS do período fiscalizado, e configurou declaração do fato jurídico tributário nos períodos mensais de ocorrências, que ficaram submetidos à homologação com a contagem do prazo a partir da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º do CTN.

Com relação à infração 6, que acusa falta de recolhimento do ICMS da diferença de alíquotas (uso ou consumo do estabelecimento), observo que a fiscalização afirmou que no período fiscalizado o estabelecimento autuado não calculou, nem recolheu qualquer valor do ICMS DIFAL, e que ficou demonstrado que o contribuinte não declarou a ocorrência do fato jurídico tributário, e a contagem do prazo decadencial ocorre a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 173 do CTN.

Observo que na decisão recorrida, foi apreciado que conforme IU/PGE 2016.194710-0, é alcançado pela decadência e impedidos de constituir o crédito tributário, os fatos geradores ocorridos há mais de cinco anos, com fundamento art. 150, § 4º do CTN, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas.

Fundamentou, que com relação às infrações 5 e 6, o crédito tributário foi constituído corretamente nos termos do art. 174, I do CTN.

Conforme apreciado na Decisão ora recorrida o IU PGE nº 2016.194710-0, preconiza que o prazo referente à obrigação principal deve ser contado a partir da data de ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º do CTN), quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o valor do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas.

Considerando as divergentes interpretações relativas ao IU PGE nº 2016.194710-0, e aplicação a situação de cada caso, faço uma síntese do mesmo, e em seguida a apreciação ao caso presente.

No citado Incidente de Uniformização, foi enfatizado as previsões do §4º, do art. 150 do CTN, partindo da premissa do lançamento por homologação, em que o contribuinte adota os procedimentos de constituição do crédito tributário sem prévio exame da autoridade administrativa, e aguarda a homologação no prazo de cinco anos, a contar da **ocorrência do fato gerador**, que uma vez expirado, considera-se homologado. E o art. 173 do mesmo diploma legal, que prevê o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, contado a partir do **primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado**.

Foi contextualizada a jurisprudência da decadência, que na situação presente se aplica a situação posterior à edição da Súmula nº 8 do STF, e revogação do §5º, do art. 107-B do COTEB, devendo ser examinadas as variáveis fáticas encontradas para apreciar as regras de contagem de prazos para constituição dos créditos tributários, elencando as seguintes situações:

- (i) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, e, no prazo correto, efetua o pagamento e extingue a respectiva obrigação tributária;
- (ii) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, e efetua o pagamento em montante inferior ao que foi declarado;
- (iii) 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 de dolo, fraude ou simulação;

- (iv) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, todavia, não efetua o respectivo pagamento;
- (v) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, e, como não efetua o respectivo pagamento, o Fisco notifica o contribuinte a realizar este pagamento;
- (vi) o contribuinte não declara a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omite a realização da operação ou prestação tributável;
- (vii) quando há anulação do lançamento anterior.

Após o descritivo de cada situação, foi sistematizada a identificação de cada caso, e o correlato dispositivo aplicável, para definição dos prazos distintos, conforme quadro sinóptico reproduzido abaixo para a constituição do crédito tributário:

Item	Situação	Regra aplicável do CTN
i	Débito declarado e pago	Art. 150, §4º
ii	Débito declarado e pagamento parcial	Art. 150, §4º
iii	Débito declarado e pago integral ou parcialmente, com verificação de dolo, fraude ou simulação.	Art. 150, §4º c/c 173, inciso I ou parágrafo único (notificação de medida preparatória para constituir o dolo, fraude ou simulação)
iv	Débito declarado e não pago	Art. 173, inciso I
v	Débito declarado, não pago e com notificação	Art. 173, parágrafo único
vi	Débito não declarado e não pago	Art. 173, inciso I
vii	Anulação de lançamento anterior	Art. 173, inciso II

Pelo exposto, o sujeito passivo adota os procedimentos de registro documental das operações mercantis, e declara a obrigação tributária surgida a partir do fato gerador, e o fisco homologa os pagamentos efetuados com o intento de extinguir o crédito tributário constituído, por ele declarado. Conforme apreciado no citado IU, resulta em dois efeitos reflexos: “*a homologação tácita do pagamento antecipado e a decadência do direito Fisco de produzir o lançamento de ofício*”, nos termos do art. 150, §4º e 173 do CTN.

No Quadro Sinóptico foram correlacionadas cinco situações em que o contribuinte declara o **fato jurídico tributário**, apura o montante do **imposto devido**.

Inicialmente, há de se perquirir o que significa “**fato jurídico tributário**”. O fato é um acontecimento, um evento de natureza humana ou natural. Já o fato jurídico constitui um fato que se insere numa estrutura normativa, ou seja, se enquadra numa situação que cria direitos, como definido pelo professor Miguel Reale (2017, p. 201): “*Fato jurídico é todo e qualquer fato que, na vida social, venha corresponder ao modelo de comportamento ou de organização configurado por uma ou mais norma de direito*”.

Portanto, o **fato jurídico tributário**, é um acontecimento que se enquadra numa estrutura de normas tributárias, que cria situações de direito. A operação mercantil de aquisição de mercadoria é um fato. Entretanto, a depender da operação, faz nascer obrigações tributárias previstas na legislação do ICMS, a partir do momento que o contribuinte registra documentalmente esse fato.

Numa situação hipotética, em que o contribuinte adquira por meio de um documento fiscal em operação interestadual três mercadorias: a) destinada a revenda; b) Enquadrada no regime de substituição tributária (por Antecipação) e c) destinada a uso ou ativo permanente, ao registrar o fato (operação mercantil), surgem obrigações tributárias de natureza diferentes. A primeira, de apurar e recolher o ICMS-Antecipação parcial (art. 12-A da Lei 7.014/96); A segunda, de apurar e recolher o ICMS-ST por antecipação (art. 8º da Lei 7.014/96), e na terceira, apurar e (art. 2º da Lei

7.014/96), e constituir o débito fiscal, para efeito de cálculo do imposto a recolher (art. 305 do RICMS/BA), caso apure o ICMS por meio de conta corrente fiscal.

Com relação às operações fiscais sujeitas à incidência do ICMS, devido pelo diferencial de alíquotas (aquisição de bens destinados a uso/consumo e ativo imobilizado fora do Estado), nos termos do regulamento do ICMS, deverão ser declaradas na Escrituração Fiscal Digital (EFD – ICMS/IPI), detalhadamente, por meio de ajustes de apuração. Estas também devem seguir as orientações previstas no manual do preenchimento do SPED Fiscal, mediante o preenchimento dos registros do bloco C, constantes do Guia Prático da EFD-ICMS/IPI, seguindo esses registros:

*Registro 0200 – Identificação do item*

*Registro C100 – Escrituração do documento fiscal*

*Registro C190 – Resumo analítico por CFOP*

*Registro C197 – Informação sobre o cálculo do diferencial de alíquota (uso/consumo por CFOP)*

*Registro GI25 – Aquisições de ativo imobilizado e o diferencial de alíquota*

Conclui-se, que na situação presente o estabelecimento autuado registrou a aquisição dos bens em operações interestaduais (REGISTRO C100), destinadas a uso ou consumo consignadas nas notas fiscais emitidas pelos seus fornecedores, isso é um fato, o que fez surgir a obrigação tributária de apurar e declarar o ICMS-DIFAL devido, isso é o **fato jurídico tributário**, tendo em vista que a norma tributária (art. 2º da Lei nº 7.014/96), cria uma relação jurídica do contribuinte com o Estado destinatário das mercadorias, que determina apurar e efetuar o pagamento da diferença de alíquota. Entretanto, a tela que reproduz a EFD (fls. 120 e 121), comprova que não foi indicada qualquer demonstração do registro correspondente de apuração do ICMS DIFAL, nos **REGISTROS C190 e REGISTRO C197**. Também o livro RAICMS, não indica qualquer lançamento a título de OUTROS DÉBITOS (DIFAL), no mês 02/2014.

Ou seja, não aconteceu nenhuma situação de “**declaração do fato jurídico tributário**”, nem de apuração do “**montante do imposto devido**”, em conformidade com as situações constantes dos cinco primeiros itens do IU PGE/PROFIS. E a situação presente se enquadra no item “iv”, ou seja, o “*contribuinte não declara a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omite a realização da operação ou prestação tributável*”, tendo em vista que registrou a aquisição da mercadoria, mas omitiu a apuração do ICMS DIFAL, inexistindo a declaração do débito, e com relação à decadência, aplica-se o disposto no art. 173, I do CTN, que facilita a Fazenda Pública constituir o crédito tributário a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Ressalte-se, ainda, que quando foi instituído o ICMS da diferença de alíquota, essa modalidade era apurada à parte, e recolhido por meio de Documento de Arrecadação Estadual (DAE), com código específico. Entretanto, ocorriam situações em que o contribuinte apurava saldo credor no mês, na conta corrente fiscal, e era obrigado a pagar o ICMS DIFAL. A Administração Tributária atendeu ao pleito dos contribuintes que apuraram o ICMS na conta corrente fiscal, e o pagamento do ICMS DIFAL passou a ser lançado a título de OUTROS DÉBITOS, na apuração mensal (RAICMS). Entretanto, na EFD o contribuinte deve indicar o bloco específico da apuração a parte do ICMS DIFAL, que na situação presente, nada foi demonstrado na EFD, portanto, inexistindo apuração do ICMS da diferença de alíquota.

Por fim, entendo que com relação às infrações 5 e 6 (falta de recolhimento do ICMS DIFAL), é correto o argumento recursivo de que o ICMS da diferença de alíquota é apurado no respectivo livro fiscal. Entretanto, a cópia da tela da DMA de fl. 120, e da EFD da fl. 121, indicam os campos próprios da apuração do débito do ICMS da “diferença de alíquota”, porém, não aponta qualquer valor apurado pelo estabelecimento autuado.

Da mesma forma, os demonstrativos de fls. 31 e 35, indicam valores apurados pela fiscalização de R\$495,26 e R\$105,21, pertinentes ao mês 02/2014, das infrações 5 e 6, e nenhum valor recolhido.

Portanto, conclui-se que o recorrente não manifestou qualquer iniciativa de declarar o **fato jurídico tributário - apuração do ICMS da diferença de alíquota**, incidente sobre aquisições

de bens de ativo fixo e material de consumo – nem efetuou pagamento de qualquer valor para que o Fisco viesse a homologar no prazo decadencial previsto no art. 150, §4º do CTN.

Nestes casos, a norma a ser aplicada é aquela estabelecida no art. 173, I do CTN, vale dizer, o início do prazo de decadência é deslocado para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento de ofício poderia ter sido efetuado. E tendo sido cientificado da autuação em 28/03/2019, a contagem do prazo decadencial relativa a fatos geradores ocorridos no exercício de 2014, tem início a partir de 01/01/2015, e finda em 31/12/2019, e para as infrações 5 e 6. Logo, não há o que se falar no que tange ao instituto de decadência.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **PROVER EM PARTE** o Recurso Voluntário apresentado, para modificar a Decisão recorrida e 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\$70.794,32**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, alíneas “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\$27.524,71**, 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.

VOTO VENCEDOR (Decadência da Infração 6) – Conselheiros(as): Leila Barreto Nogueira Vilas Boas, Marcelo Mattedi e Silva, Carlos Henrique Jorge Gantois, Henrique Silva de Oliveira e Maurício Souza Passos.

VOTO DISCORDANTE (Decadência da Infração 6) – Conselheiro: Eduardo Ramos de Santana.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 23 de agosto de 2021.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

LEILA BARRETO NOGUEIRA VILAS BOAS – RELATORA

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - VOTO DISCORDANTE  
(Decadência da Infração 6)

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS