

PROCESSO - A. I. Nº 269141.0008/19-5
RECORRENTE - BAHIA CARBON AGRO INDUSTRIAL LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JF nº 0131-03/20-VD
ORIGEM - INFAZ RECÔNCAVO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 18/11/2021

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0260-11/21-VD

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. CRÉDITO PRESUMIDO. Infração comprovada, de acordo com o levantamento fiscal. 2. OPERAÇÃO TRIBUTADA COMO NÃO TRIBUTADA. Ficou comprovado que o defendente não destacou o ICMS relativo às operações apuradas no levantamento fiscal. 3. DIVERGÊNCIA ENTRE OS VALORES LANÇADOS NO REGISTRO DE APURAÇÃO E O IMPOSTO RECOLHIDO. PAGAMENTO DO IMPOSTO EFETUADO A MENOS. 4. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAIS DE CONSUMO. 5. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIAS SUJEITAS A TRIBUTAÇÃO. MULTA. Rejeitada a arguição de decadência em relação a débitos constantes nas infrações 05 e 06. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator quanto às infrações 5 e 6. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face do Acórdão nº 0131-03/20-VD da 3ª JF deste CONSEF, que julgou Procedente em Parte o presente Auto de Infração, lavrado em 13/06/2019, em razão da(s) seguinte(s) infração(ões):

Infração 01 – 01.04.06: Utilização indevida de crédito fiscal presumido de ICMS, nas saídas de mercadorias não contempladas no art. 270, inciso VI do RICMS-BA, nos meses de janeiro, abril, junho a outubro e dezembro de 2014; janeiro, março, abril, julho a novembro de 2015; janeiro, abril a junho, agosto, setembro, novembro e dezembro de 2016; março a agosto, novembro e dezembro de 2017. Valor do débito: R\$93.978,12. Multa de 60%.

Infração 04 – 06.01.01: Falta de recolhimento do 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, nos meses de janeiro de 2015 e julho de 2017. Valor do débito: R\$2.801,40. Multa de 60%.

Infração 05 – 06.02.01: Falta de recolhimento do 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, nos meses de fevereiro, março, maio a agosto, e outubro de 2014; maio, setembro, novembro e dezembro de 2015; junho e novembro de 2016; maio, julho, setembro e novembro de 2017. Valor do débito: R\$6.710,89. Multa de 60%.

Infração 06 – 16.01.01: Deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro a maio, julho a dezembro de 2014; janeiro a abril, junho a dezembro de 2015; janeiro, fevereiro, julho a novembro de 2017. Multa de 1% sobre o valor das mercadorias totalizando R\$2.637,41.

Concluída a instrução processual, a 3ª Junta de Julgamento Fiscal assim decidiu:

VOTO

Inicialmente, constato que o presente lançamento foi efetuado de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada, relativamente à irregularidade apurada, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação para se determinar a nulidade do lançamento.

O defendente alegou que houve, em cada infração, o pagamento antecipado, e o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças, seja por falta de recolhimento do ICMS, seja pelo creditamento indevido, é de cinco anos a contar do fato gerador, e conclui que se deve afastar parte do lançamento contido no presente Auto de Infração, excluindo do saldo devedor do período atingido pela decadência, de acordo com o §4º, do artigo 150, do CTN.

Conforme prevê o art. 150 do CTN, “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”.

O § 4º estabelece que, “se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”. Neste caso, a contagem do prazo de decadência é a partir do fato gerador do tributo.

Por outro lado, de acordo com o art. 173, I do CTN, “o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”.

O entendimento que vem prevalecendo é no sentido de que o lançamento por homologação seria aquele em que o sujeito passivo tem o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, sendo aplicável a regra do art. 150, § 4º, do CTN, ou seja, o referido dispositivo aplica-se aos casos em que haja algum pagamento a ser homologado, de acordo com a apuração feita pelo contribuinte.

A partir dessa análise, pode-se apurar a existência de débito declarado e não pago e tributo não declarado e não recolhido (situação de total omissão, nada havendo a homologar), ou ainda, casos em que, mesmo havendo algum pagamento, o contribuinte agiu com dolo, fraude ou simulação, chegando-se às conclusões a seguir:

- 1. Débito tributário declarado e pago: Há homologação tácita do lançamento (pagamento) após o transcurso de 5 anos, contados da ocorrência do fato gerador, aplicando-se o § 4º, do art. 150, do CTN.*
- 2. Débito declarado com efetivação do pagamento, porém com posterior verificação de dolo, fraude ou simulação: A autoridade, mediante a coleta de provas idôneas apura a ocorrência de ilícito fiscal. Neste caso, o início do prazo decadência, para o lançamento da diferença, é deslocado para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento de ofício poderia ter sido efetuado, aplicando-se a regra do art. 173, I.*
- 3. Débito declarado com efetivação de pagamento parcial: O contribuinte apura o imposto e antecipa o pagamento parcial do montante devido (e declarado), ensejando a aplicação igualmente do § 4º, do art. 150, do CTN.*
- 4. Débito não pago: Neste caso deve ser aplicada a previsão do art. 173, I, do CTN, considerando a interpretação de que, a Administração Tributária homologa é o pagamento e não o lançamento expedido pelo particular. Se não há pagamento, não há o que ser homologado.*
- 5. Débito não declarado e não pago: Aplicação também direta das disposições do art. 173, I, do CTN. O prazo decadencial tem início no primeiro dia do exercício seguinte em que o lançamento de ofício poderia ter sido realizado. Sem qualquer pagamento não há o que ser homologado.*

Como as infrações 01 a 03 se referem a imposto lançado pelo contribuinte no livro Registro de Apuração do ICMS, e o conseqüente recolhimento a menos, neste caso, houve débito declarado com efetivação de pagamento parcial, o que enseja aplicação do § 4º, do art. 150, do CTN.

Vale ressaltar, que conforme Súmula nº 12 deste CONSEF, “Para efeito da contagem do prazo decadencial, o lançamento só se aperfeiçoa com a ciência do contribuinte acerca do auto de infração”.

No presente processo constam fatos geradores do imposto relativos ao exercício de 2014, e o Auto de Infração foi lavrado em 13/06/2019, tendo como data de ciência 13/09/2019 (fl. 168 do PAF). Neste caso, os fatos geradores, referentes às infrações 01 a 03, ocorridos entre janeiro e agosto de 2014 foram atingidos pela decadência, de forma que os créditos tributários lançados nestes meses ficam extintos, consoante a regra do art. 156, inciso V do CTN.

Considerando que no levantamento fiscal correspondente às infrações 03 a 05 foi apurado imposto não declarado e não pago, e nota fiscal não registrada, o que implica dizer que não há pagamento a ser homologado, neste caso, se aplica a regra estabelecida no art. 173, inciso I do CTN.

Quanto ao mérito, a Infração 01 trata de utilização indevida de crédito fiscal presumido de ICMS, nas saídas de mercadorias não contempladas no art. 270, inciso VI do RICMS-BA, nos meses de janeiro, abril, junho a outubro e dezembro de 2014; janeiro, março, abril, julho a novembro de 2015; janeiro, abril a junho, agosto, setembro, novembro e dezembro de 2016; março a agosto, novembro e dezembro de 2017.

O defendente alegou que de acordo com a legislação vigente, faz jus ao crédito presumido de ICMS relativo à 80% do imposto devido na saída, no caso de carvão ativado fabricado a partir da casca do dendê.

Disse que dentre os produtos cujos créditos presumidos foram glosados pelo autuante, se inclui o aroma de

fumaça, que é o vapor, sub produto, derivado do processo de fabricação do carvão ativado. Afirmou que não faz sentido que o crédito presumido esteja limitado exatamente a circulação do carvão ativado, desconsiderando o subproduto dessa fabricação, cuja matéria prima incentivada, é a mesma.

Informou, ainda, que em relação aos demais produtos fabricados, todos são utilizados como matéria prima da fabricação do óleo de dendê, portanto, devem ser incentivados com o crédito presumido previsto na legislação, tendo em vista a essência do benefício garantir toda a cadeia produtiva.

Observe que a matéria em questão está disciplinada no art. 270, inciso VI, do RICMS-BA/2012, que prevê o benefício do crédito presumido de ICMS para os fabricantes de leite de coco, coco ralado, óleo de dendê e de carvão ativado a partir da casca do coco de dendê, conforme abaixo reproduzido:

RICMS-BA/2012:

...

Art. 270. São concedidos os seguintes créditos presumidos do ICMS para fins de compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e de apuração do imposto a recolher, em opção ao aproveitamento de quaisquer outros créditos vinculados às referidas operações ou prestações:

...

VI - aos fabricantes de leite de coco, coco ralado, óleo de dendê e de carvão ativado a partir da casca do coco de dendê, equivalente a 80% (oitenta por cento) do imposto incidente nas saídas desses produtos.

Vale ressaltar que o lançamento tributário é um ato vinculado, havendo por isso uma dependência absoluta da atividade do auditor em relação à lei, de modo que não pode ele agir livremente na aplicação da lei; não pode dispensar o tributo e, do mesmo modo, não pode cobrá-lo sem que seja devido ou exigi-lo de forma não prescrita na legislação.

No caso em exame, o benefício fiscal se aplica apenas aos produtos constantes na norma, não se incluindo outros produtos na apuração do crédito presumido, além daqueles previstos na legislação tributária.

Não se trata de descumprimento de obrigação acessória, haja vista que, em se tratando de fruição ou reconhecimento de crédito fiscal, devem ser observadas as disposições contidas na legislação, e sendo estas não satisfeitas, o tributo será considerado devido. Portanto, se o benefício é previsto para o produto carvão ativado, não se pode interpretar o dispositivo legal de forma extensiva para alcançar outras mercadorias, mesmo que sejam produzidas com as mesmas matérias primas.

Assim, concluo pela subsistência desta infração, considerando que a escrituração do crédito fiscal deve ser efetuada nos livros fiscais próprios mediante documento fiscal idôneo que atenda a todas as exigências da legislação pertinente.

Considerando a aplicação do § 4º, do art. 150, do CTN, operou-se a decadência em relação ao débito correspondente aos meses de janeiro a agosto de 2014, ficando reduzido o débito originalmente lançado para R\$72.529,11. Infração subsistente em parte.

Infração 02: Falta de recolhimento do ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, nos meses de março a agosto, outubro a dezembro de 2014; janeiro a abril, novembro e dezembro de 2015; janeiro, abril, agosto, setembro e dezembro de 2016; janeiro de 2017.

O defendente alegou que que emitiu a nota fiscal mãe com CFOP 6101, despachando essas mercadorias em lotes com CFOP 6949, portanto, não efetivou o destaque de ICMS nessas notas, uma vez que o imposto já foi destacado e recolhido por força da NF-e mãe.

Revelou que por mero erro, observou que em algumas das notas fiscalizadas, não destacou os números na nota fiscal mãe das notas de remessa do produto, contudo, boa parte das notas glosadas, não foi feito isso.

O autuante informou que que o defendente não especificou qual seria esta nota fiscal mãe, e de acordo com o artigo 344, III do RICMS-BA, esta nota fiscal mãe deveria especificar, nas informações complementares, quais seriam as notas fiscais a serem emitidas por ocasião da venda das mercadorias.

Observe que nas operações realizadas fora do estabelecimento, sem destinatário certo, com mercadorias não sujeitas à substituição tributária, o contribuinte deve emitir nota fiscal para acompanhar as mercadorias no seu transporte, com destaque do ICMS, quando devido, adotando-se como base de cálculo valor não inferior ao do custo das mercadorias, e como alíquota a vigente para as operações internas, devendo indicar, ainda, no campo informações complementares, os números e a série dos impressos de notas fiscais a serem emitidas por ocasião das vendas das mercadorias (Art. 344 do RICMS-BA/2012).

RICMS 2012:

Art. 344. Nas operações realizadas fora do estabelecimento, sem destinatário certo, com mercadorias não sujeitas à substituição tributária, promovidas por contribuinte que apure o imposto pelo regime de conta-corrente fiscal, será emitida nota fiscal para acompanhar as mercadorias no seu transporte:

I - com destaque do ICMS, quando devido, adotando-se como base de cálculo valor não inferior ao do custo das mercadorias, e como alíquota a vigente para as operações internas;

II - com CFOP específico para baixar o estoque;

III - com a indicação dos números e da série, quando for o caso, dos impressos de notas fiscais a serem emitidas por ocasião da venda das mercadorias, no campo “Informações Complementares”.

Neste caso, ao efetuar vendas fora do estabelecimento, por ocasião da entrega ao adquirente, será emitida nota fiscal, sendo a base de cálculo o efetivo valor da operação, quando não prevista expressamente de forma diversa em outra disposição regulamentar, e a alíquota a interna aplicada no Estado de destino.

Não acato as alegações defensivas, haja vista que além da comprovação quanto à emissão dos correspondentes documentos fiscais pelas operações realizadas, devem ser observados os requisitos estabelecidos na legislação, fato não comprovado pelo defendente. Ou seja, o defendente, não trouxe elementos suficientes para comprovar suas operações, considerando que a documentação apresentada não atende aos requisitos previstos na legislação em vigor.

Foi realizada exigência de imposto que poderia ser elidido pelo sujeito passivo, tendo em vista que neste caso, cabe ao impugnante exibir provas de que não cometeu a infração, nos termos do art. 123 do RPAF/99, tendo sido entregues ao sujeito passivo as cópias do levantamento fiscal.

Considerando a aplicação do § 4º, do art. 150, do CTN, operou-se a decadência em relação ao débito relativo aos meses de janeiro a agosto de 2014, ficando reduzido o débito originalmente lançado para R\$11.113,42. Infração subsistente em parte.

De acordo com as razões de defesa, o autuado não apresentou impugnação quanto aos itens 03 a 06 do Auto de Infração. Dessa forma, concluo pela subsistência dessas infrações não impugnadas, considerando que não há lide a ser decidida.

*Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, considerando as exclusões efetuadas em razão da decadência, ficando reduzido o valor originalmente lançado para **R\$98.309,02**, conforme quadro abaixo:*

INFRAÇÃO Nº	C O N C L U S Ã O	IMPOSTO	MULTA
01	PROCEDENTE EM PARTE	72.529,11	
02	PROCEDENTE EM PARTE	11.113,42	
03	PROCEDENTE EM PARTE	5.154,20	
04	PROCEDENTE	2.801,40	
05	PROCEDENTE	6.710,89	
11	PROCEDENTE		2.637,41
T O T A L	-	98.309,02	2.637,41

Regularmente intimado, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário com o seguinte teor.

Esclarece que desenvolve atividade industrial de fabricação de óleos vegetais, utilizando como matéria prima a casca de dendê e afirma que merece ser revisto posicionamento do julgador para considerar os débitos decaídos, conforme requerido na defesa, ou seja, estendendo para as infrações 03 à 05, tendo em vista que o prazo decadencial deve ser contado da data do fato gerador, conforme recentíssimo entendimento deste CONSEF, não cabendo aplicação do art. 173, I do CTN, citando trecho do Acórdão CJF nº 0429-12/17 da 2ª CJF.

Aponta que o entendimento não se restringe às hipóteses de pagamento eventualmente apurado à menor, incidindo a mesma regra para a hipótese de exigência de ICMS decorrente de glosas de créditos, tendo em vista o lançamento indevido de tais rubricas na sua contabilidade, não fazendo qualquer distinção acerca da contagem da decadência, transcrevendo a ementa do AgRg nos ERESp 1199262/MG, julgado pelo STJ.

Diz que, tanto do ponto de vista contábil como escritural, os créditos de ICMS constituem moeda de pagamento do imposto, porquanto reduzem ou eliminam o montante final a ser pago em dinheiro, reproduzindo trecho da ementa do AgRg no RESp 1065234/RS, também do STJ.

Sustenta que é um contrassenso contar o prazo decadencial decorrentes das infrações em que eventualmente tenha sido glosado créditos como se não estivesse na sistemática dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, por equiparar esse contribuinte aos que foram omissos no cumprimento de seus deveres instrumentais, ou que por simples casuísmo tiveram na somatória de débitos e créditos acumulados alguns poucos reais a recolher parcialmente, tratando contribuintes em situação fundamentalmente igual de forma desigual.

Defende que deve ser reconhecida a decadência dos lançamentos anteriores a julho de 2015, em face do advento da decadência do direito do fisco exigir a cobrança do ICMS neste período, com base na aplicação dos arts. 150, §4º e 156, VII do CTN, devendo ser afastada a hipótese do art. 173, I do CTN, conforme tese e entendimentos já amplamente difundidos, inclusive em sede desta casa.

Quanto à infração 1, destaca que, em que pese tenha sido explanado o processo produtivo da recorrente, onde todos os produtos fabricados pelo Impugnante no período autuado resultaram de matéria prima da casca do dendê, em favor da Recorrente deveria ter sido reconhecida a legalidade da apuração de créditos presumidos de ICMS, nos termos da legislação vigente, porém não foram aceitas as razões de defesa de que dentre os produtos cujos créditos presumidos foram glosados pelo autuante encontra-se o aroma de fumaça, sub produto, derivado do processo de fabricação do carvão ativado.

Aponta que a defesa se escorou na premissa de que o crédito presumido não deveria, no caso do recorrente, estar limitada à produção do carvão ativado, alcançando também o subproduto dessa fabricação, uma vez que decorrem da mesma matéria prima incentivada, a casca do dendê, ressaltando, quanto aos demais produtos fabricados, a amêndoa de coco do dendê é utilizada como matéria prima da fabricação do óleo de dendê, devendo ser alcançada pelo crédito presumido da mesma forma.

Relata que, de acordo com a comissão julgadora, a atividade de lançamento tributário consiste em ato vinculado, não podendo a autoridade fiscal responsável extrapolar a literalidade da lei não podendo exigi-lo seguindo forma não prescrita na lei, de tal forma que entende que o crédito presumido de ICMS não poderá contemplar produto que não esteja expressamente contido na legislação para atingir outras mercadorias que não sejam o próprio carvão ativado, mesmo que sejam produzidos a partir das mesmas matéria primas. Reproduz o art. 270 e seu inciso VI do RICMS.

Esclarece que os créditos fiscais presumidos outorgados pela legislação tributária ao contribuinte, com efeito, consistem em uma técnica de tributação que visa a alcançar uma determinada finalidade, como, v.g., de estimular a circulação de mercadorias, reduzindo a oneração de determinados setores da atividade econômica, e, sendo assim, sua natureza jurídica não se insere no contexto dos institutos que implicam na interpretação literal, na forma do art. 111 do CTN, o qual reproduz junto com os arts. 151 e 175 do CTN.

Afirma que a jurisprudência atual do STJ aponta no sentido de que os valores provenientes de crédito presumido de ICMS correspondem a parcelas redutoras de custo, tanto que não constituem efetivo ingresso de receitas, para efeito de integrar a base de cálculo do PIS e da COFINS, reproduzindo ementa do AgInt no AREsp 843051/SP.

Reforça que, como instituto destinado ao desenvolvimento de determinado segmento de mercado, deve ter sua interpretação tomada em sentido amplo, de forma a contemplar a cadeia produtiva de produtos análogos, como é o caso do aroma de fumaça, ou extrato de pirolenhoso, cuja matéria prima é a mesma do carvão ativado.

Conclui requerendo o reconhecimento da decadência dos créditos referentes às infrações 03 a 05 e a improcedência da infração 01.

Recebidos os autos, foram a mim distribuídos para apreciação.

VOTO (Vencido quanto às infrações 5 e 6)

Inicialmente, é importante esclarecer as divergências entre o acórdão e o recurso quanto às infrações que são objeto de discussão, especialmente em relação ao trecho abaixo transcrito:

...
No presente processo constam fatos geradores do imposto relativos ao exercício de 2014, e o Auto de Infração foi lavrado em 13/06/2019, tendo como data de ciência 13/09/2019 (fl. 168 do PAF). Neste caso, os fatos geradores, referentes às infrações 01 a 03, ocorridos entre janeiro e agosto de 2014 foram atingidos pela decadência, de forma que os créditos tributários lançados nestes meses ficam extintos, consoante a regra do art. 156, inciso V do CTN.

Considerando que no levantamento fiscal correspondente às infrações 03 a 05 foi apurado imposto não declarado e não pago, e nota fiscal não registrada, o que implica dizer que não há pagamento a ser homologado, neste caso, se aplica a regra estabelecida no art. 173, inciso I do CTN.

...

Ao analisar o acórdão e o demonstrativo elaborado pela JJF com cautela, é possível perceber que a decadência foi reconhecida em relação às infrações 01 a 03, e rejeitada em relação às infrações

04 a 06. Ora, não seria coerente, como sugere o acórdão, reconhecer e afastar ao mesmo tempo a sua ocorrência em relação à infração 03. Destarte, o demonstrativo elaborado pela Junta também reforça que as três primeiras infrações foram reduzidas pela exclusão das competências, sobre as quais recaiu a decadência, persistindo a procedência das três últimas infrações.

Sendo assim, também se torna claro que o recurso pretende o reconhecimento da decadência quanto às infrações 04 a 06, haja vista que a pretensão já foi atendida pela Primeira Instância quanto à infração 03. Feitas essas considerações, e não havendo matérias preliminares arguidas pela recorrente, passamos a enfrentar a questão acerca da prejudicial de mérito.

Mantendo a coerência com o posicionamento adotado em situações semelhantes, já julgadas por esta Câmara, entendo que deve ser aplicado o prazo decadencial previsto no § 4º, do art. 150 do CTN, de modo a se privilegiar a interpretação que se revela mais adequada do Enunciado nº 555 da Súmula do STJ, pois, da análise dos acórdãos que lhe serviram de paradigma, se compreende que o critério utilizado para aplicar o artigo 173, inciso I do CTN, foi a ausência de qualquer pagamento ou declaração do tributo pelo sujeito passivo. Por outro lado, havendo pagamento do tributo, **ainda que parcial**, aplica-se a regra decadencial do artigo 150, §4º do CTN.

Destaque-se, neste sentido, com grifos nossos:

“[...] 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[...]” (AgResp 1277854 PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 12/06/2012, DJe 18/06/2012)

“[...] a decadência do direito de constituir o crédito tributário é regida pelo art. 150, § 4º, do CTN, quando se trata de tributo sujeito a lançamento por homologação e o contribuinte realiza o respectivo pagamento parcial antecipado, sem que se constate a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. À luz do art. 173, I, do CTN, o prazo decadencial tem início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento de ofício poderia ter sido realizado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo não ocorre, inexistindo declaração prévia do débito [...]” (REsp 1344130 AL, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/10/2012, DJe 05/11/2012)

A jurisprudência atual segue esta linha, conforme aresto a seguir transcrito, com nossos grifos:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3 DO STJ. DECADÊNCIA. PAGAMENTO PARCIAL CONSIGNADO PELO ACÓRDÃO RECORRIDO. PREMISSA FÁTICA EXPRESSA NO ACÓRDÃO. AFASTAMENTO DA SÚMULA Nº 7 DO STJ. AFASTAMENTO DO RESP Nº 973.733/SC. IPI. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA DAS DIFERENÇAS NÃO DECLARADAS. TERMO A QUO EM CASO DE PAGAMENTO PARCIAL. FATO GERADOR. CRÉDITO TRIBUTÁRIO EXTINTO PELA DECADÊNCIA. 1. Adotando-se a premissa fática do caso concreto, expressamente ventilada no voto vencedor do acórdão recorrido - o que afasta a incidência da Súmula nº 7 do STJ -, é de se reconhecer que, havendo pagamento parcial, a decadência para constituir a diferença não declarada e não integrante do pagamento parcial tem como termo a quo a data do fato gerador, na forma do art. 150, § 4º, do CTN, não se aplicando o entendimento fixado na Súmula nº 555 do STJ e no REsp nº 973.733/SC, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 18/9/2009, segundo o qual o prazo decadencial segue o disposto no art. 173, I, do CTN quando, a despeito da previsão legal, não há pagamento antecipado em caso de tributo sujeito a lançamento por homologação.

2. Na hipótese dos autos, os fatos geradores ocorreram no período de fevereiro e março de 2002, de modo que o lançamento de ofício realizado em 25 de junho de 2007 extrapolou o prazo de 5 anos contados dos fatos geradores, estando o crédito tributário extinto pela decadência.

3. Agravo interno não provido.

(AgInt no AgInt no AREsp 1229609/RJ, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 09/10/2018, DJe 24/10/2018)

O raciocínio é coerente, pois a declaração com ou sem recolhimento espontâneo do tributo, ainda que parcial, dispara a contagem do prazo de homologação tácita, a qual alcança toda a obrigação correspondente ao período, pois aquilo que já se encontra quitado pelo pagamento, não pode ser considerado como pendente de homologação, e o crédito declarado, ainda que sem o respectivo pagamento, constitui definitivamente a dívida, de modo a não mais se falar em decadência.

Dito de outro modo, a “homologação tácita” não se restringe ao que foi declarado e recolhido. Este crédito já se encontra extinto pelo pagamento, ainda que persista condição resolutória (art. 150, § 1º c.c. art. 156, inciso I do CTN). A “homologação tácita” é a consolidação da declaração prestada pelo contribuinte, como representativa de todas as operações realizadas naquele período correspondente, sobretudo porque a Fazenda Pública silenciou no período legal previsto no § 4º, do art. 150 do CTN, salvo na hipótese de dolo, fraude ou simulação, devidamente comprovados.

Não havendo no presente caso qualquer demonstração, e muito menos, comprovação da ocorrência dos mencionados ilícitos, não há como afastar a incidência da norma. Assim, entendo que a decadência reconhecida pela JJF também deve alcançar as infrações 05 e 06, em relação aos fatos geradores ocorridos até agosto de 2014. A infração 04 não possui fatos geradores ocorridos antes de janeiro de 2015, portanto, deve ser mantida.

Quanto ao mérito, em relação à infração 01, a pretensão da recorrente não merece prosperar. Como bem destacado pela JJF, a matéria se encontra expressamente disciplinada no RICMS/BA, não havendo margem para discricionariedade, já que o legislador foi claro acerca dos produtos que pretendeu incentivar com o crédito presumido, não cabendo a extensão pela fiscalização ou por esta Câmara.

A decisão, portanto, deve ser mantida pelos seus próprios fundamentos neste ponto, observando ainda, que a recorrente nada de novo trouxe em seu recurso quanto ao mesmo.

Diante do exposto, voto por DAR PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário interposto, para reconhecer a decadência dos créditos correspondentes a fatos geradores anteriores a setembro de 2014, modificando a decisão de Primeira Instância, conforme demonstrativo abaixo:

INFRAÇÃO Nº	CONCLUSÃO	IMPOSTO	MULTA
1	MANTIDA	72.529,11	
2	MANTIDA	11.113,42	
3	MANTIDA	5.154,20	
4	MANTIDA	2.801,40	
5	PROVIDO	4.151,57	
6	PROVIDO		2.360,76
TOTAL	-	95.749,70	2.360,76

VOTO VENCEDOR (Infrações 5 e 6)

Peço vênia ao nobre relator para apresentar entendimento divergente, especificamente naquilo que se refere ao reconhecimento da decadência, nas infrações 05 e 06, nos termos em que segue:

Trata-se de infrações cujas condutas foram assim descritas:

“Infração 05 – 06.02.01: Falta de recolhimento do 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, ...

Infração 06 – 16.01.01: Deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, ...”

Quanto à Infração 05, a jurisprudência dessa Câmara, tem entendimento firmado no sentido de que a ausência de recolhimento do diferencial de alíquotas implica na redução do recolhimento do ICMS-normal, pois tal rubrica não é objeto de recolhimento em DAE específico, ao contrário do que ocorria no passado.

De fato, a falta de recolhimento do DIFAL, se traduz na falta de lançamento do débito correspondente no Livro Registro de Apuração, no campo “Outros Débitos”, cujo valor compõe o recolhimento do imposto normal em cada um dos períodos.

Assim, caso a empresa tivesse recolhido o imposto normal no período autuado, justo seria, aplicar-se, nesta situação, a contagem do prazo decadencial, com base no art. 150, § 4º do CTN, conforme orientação da PGE/PROFIS.

Acontece, todavia, que o Sujeito Passivo não apresentou qualquer recolhimento do imposto normal no período, inviabilizando a aplicação da regra citada, conforme Incidente de Uniformização nº PGE 2016.175855-0, abaixo reproduzido:

“Nota I: Conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, com fundamento no art. 173, inc. 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 (grifo acrescido); 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.”

Assim, considerando que nada foi pago, entendo que se deve aplicar a contagem do prazo decadencial com esteio no art. 173, inciso I do CTN, o que remete o termo *a quo* da contagem para o primeiro dia do exercício subsequente àquele em que poderia ser lançado, afastando o reconhecimento da decadência.

Quanto à Infração 06, entendo igualmente equivocado o reconhecimento da decadência, pois se trata de descumprimento de obrigação acessória (falta de registro de documentos fiscais), não havendo sentido em se falar em pagamento, motivo pelo qual, nada há a homologar, devendo-se também aqui efetuar a contagem do prazo decadencial com base no art. 173, inciso I do CTN.

Assim, peço vênha para apresentar entendimento divergente, NEGANDO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269141.0008/19-5**, lavrado contra **BAHIACARBON AGRO INDUSTRIAL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$98.309,02**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, alíneas “a”, “b” 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\$2.637,41**, prevista no inciso IX da mesma Lei, com os acréscimos moratórios, de acordo com o previsto na Lei nº 9.837/05.

VOTO VENCEDOR (Infrações 5 e 6) – Conselheiros: Luiz Alberto Amaral de Oliveira, Ildemar José Landin e Rubens Bezerra Soares.

VOTO VENCIDO (Infrações 5 e 6) – Conselheiros(as): Anderson Ítalo Pereira, Laís de Carvalho Silva e José Ronsevaldo Evangelista Rios.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 06 de setembro de 2021.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ANDERSON ÍTALO PEREIRA – RELATOR/VOTO VENCIDO
(Infrações 5 e 6)

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA - VOTO VENCEDOR
(Infrações 5 e 6)

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS