

**PROCESSO** - A. I. Nº 278906.3008/16-2  
**RECORRENTE** - A. E. G. CALÇADOS LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JF nº 0193-05/19  
**ORIGEM** - INFAZ BARREIRAS (OESTE)  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 02/12/2021

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO C/JF Nº 0280-11/21-VD

**EMENTA:** ICMS. 1. CARTÕES DE CRÉDITO E DE DÉBITO. VENDAS DE MERCADORIAS. COTEJO DAS OPERAÇÕES DECLARADAS NA ESCRITA FISCAL DO CONTRIBUINTE COM OS VALORES INFORMADOS PELAS ADMINISTRADORAS DE CARTÃO. LEVANTAMENTO DAS DIFERENÇAS. OMISSÃO DE OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. Revisão dos valores pelo autuante em procedimento de diligência. Redução do débito. Exclusão dos meses em que houve majoração das cobranças (*reformatio in pejus*). Item parcialmente mantido. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. a) FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Exclusão de operação acobertada por nota fiscal, em que restou comprovado o pagamento do imposto antes da autuação. b) RECOLHIMENTO DO IMPOSTO EFETUADO A MENOS. 3. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS À COMERCIALIZAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. Não acolhida a preliminar de decadência em relação às infrações em que não houve antecipação de pagamento, ainda que parcial, do imposto. Aplicação do art. 173, I do CTN. Decretada a decadência parcial em relação às infrações em que houve pagamento do tributo, efetuado a menos do que o efetivamente devido. Não acolhidas as preliminares de nulidade e pedido de redução das multas por descumprimento de obrigação principal ao argumento de violação ao princípio do não confisco. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator quanto à infração 1. Decisão não unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face do Acórdão nº 0193-05/19 da 5ª JF deste CONSEF, que julgou Procedente em Parte o presente Auto de Infração, lavrado em 28/09/2016 no valor histórico de R\$94.388,58, em razão da(s) seguinte(s) infração(ões):

*Infração 01 – Operação realizada sem emissão de documento fiscal ou com emissão de outro documento não fiscal (pedido, comanda, orçamento e similares), com denominação, apresentação ou qualquer grau de semelhança a documento fiscal – que com este possa confundir-se ou substituí-lo – em flagrante desrespeito às disposições da legislação tributária. Valor exigido: R\$57.872,42, acrescido da multa de 100%.*

*Constou ainda da peça acusatória que a referida infração foi “Apurada a partir da constatação da falta de emissão de documentos fiscais, evidenciada pelo confronto entre os valores constantes no relatório diário de operações TEF, informados pelas Administradoras de cartões de crédito/débito e os valores de pagamentos por meio de cartão de crédito/débito, constantes em documentos fiscais emitidos pelo contribuinte, presunção*

autorizada conforme determinação do art. 4º, § 4º, inciso VI, alínea “b” e inciso VII da Lei nº 7.014/96”. Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2011 e 31/12/2015.

**Infração 02** – Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação e/ou exterior. Valor exigido: R\$1.408,56, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inc. II, letra “d” da Lei nº 7.014/96. Fatos geradores verificados em ago e out de 2011 e mai de 2013.

**Infração 03** – Efetuou recolhimento a menor do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação e/ou exterior. Valor exigido: R\$29.990,13, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inc. II, letra “d” da Lei nº 7.014/96. Fatos geradores verificados entre os meses mar de 2011 e dez de 2015.

**Infração 04** – Recolheu a menor o ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização. Valor exigido: R\$5.117,47, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inc. II, letra “d” da Lei nº 7.014/96. Fatos geradores verificados entre os meses de mar de 2011 e nov de 2015.

Concluída a instrução processual, a 5ª Junta de Julgamento Fiscal assim decidiu:

### **VOTO**

*O Auto de Infração em lide é composto de 04 infrações, conforme foi detalhadamente exposto no Relatório, parte integrante e inseparável do presente Acórdão.*

*O contribuinte, na inicial defensiva, suscitou a nulidade do presente lançamento de ofício, por cerceamento ao direito de defesa e por equívoco dos levantamentos fiscais, especialmente da infração 01, relacionada a operações com cartão de crédito, ao argumento de que a autoridade fiscal teria incorrido em diversos equívocos e falhas ao proceder a coleta das informações prestadas pelas operadoras de cartão de crédito/débito. Apontou ainda, como vício insanável do lançamento, a falta de apresentação da Ordem de Serviço (OS), com a determinação do prazo de encerramento da ação fiscal, em até 90 (noventa) dias. Sustenta, que no caso em exame, houve afronta aos princípios da oficialidade, legalidade objetiva, verdade material, informalismo e garantia a ampla defesa. Afirmou, que as planilhas elaboradas na ação fiscal, mesmo que partindo de dados do contribuinte, não são suficientes para comprovar as infrações, pois não coincidentes com aqueles existentes na escrita fiscal do contribuinte.*

*No que se refere à alegação de falta de apresentação da Ordem de Serviço, não vislumbro a existência do vício apontado na peça defensiva. A ação fiscal foi iniciada em 04 de julho de 2016, conforme Termo anexado à fl. 12 dos autos, e encerrada em 28/09/2016, com a lavratura do Auto de Infração, dentro do prazo de 90 (noventa) dias para a conclusão dos procedimentos de fiscalização. Poderia ainda a ação fiscal ter sido renovada por igual prazo, ou seja, mais 90 (noventa) dias, porém, a citada prorrogação não se fez necessária. Não houve, no caso em exame, qualquer prejuízo de ordem processual para a autuada, pois a ação fiscal não extrapolou o prazo regulamentar, não afetando o direito de defesa do contribuinte e muito menos o seu direito de exercer a espontaneidade para pagamentos de eventuais tributos estaduais não recolhidos. Preliminar não acolhida.*

*No que se refere à alegação de nulidades por cerceamento do direito de defesa e por imprecisão das acusações fiscais, observo que os Demonstrativos de apuração das infrações, que compõem o presente processo administrativo fiscal, estão revestidos das formalidades legais exigidas pelo RPAF/99, tendo sido as exigências de ICMS e respectivas bases de cálculo apuradas e demonstradas em atendimento dos procedimentos previstos na legislação regente da matéria. Os valores se encontram contidos nas planilhas, com detalhamento às fls. 1.820 a 2.323 dos autos. O acerto dos valores apurados é questão de mérito e será apreciado no devido momento neste voto. Destaco, a título de exemplo, que a infração 01, resultou do confronto entre os valores constantes dos relatórios TEF diários informados pelas Administradoras de Cartão de Crédito/Débito e os documentos fiscais (cupons fiscais ECF e notas fiscais) emitidos dia a dia pelo contribuinte, sendo ônus probatório do sujeito passivo desconstituir essa cobrança, pois firmada por presunção relativa, autorizada pelo art. 4º, § 4º da Lei nº 7.014/96, questão que será também analisada no exame de mérito dessa cobrança.*

*Houve ainda, no caso em exame, a indicação correta do nome, do endereço e da qualificação fiscal do sujeito passivo, além da indicação dos dispositivos da legislação considerados infringidos. Registre-se ainda, que a descrição das infrações na peça acusatória foi clara e determinada. Ausentes, portanto, razões a justificar a nulificação do procedimento administrativo fiscal, ainda que por ato de ofício, por inexistirem vícios que tenham impedido o contribuinte de exercer na plenitude o direito à ampla defesa e o contraditório.*

*Observo ainda que a impugnação foi oferecida dentro do prazo regulamentar e que inexistem defeitos de representação, considerando que os signatários da peça defensiva e das demais Manifestações impugnatórias, apresentadas nas fases posteriores do iter processual, fazem parte do quadro societário ou do quadro de prepostos da empresa e estão habilitados através do instrumento juntado às fls. 46/47 deste PAF.*

*O presente processo foi objeto de revisão fiscal efetuada pelo próprio auditor fiscal autuante, em cumprimento*

*de diligência determinada pelo colegiado desta 5ª Junta de Julgamento Fiscal, visando o devido saneamento do processo, a adequada formação do convencimento deste órgão julgador administrativo e o estabelecimento do equilíbrio processual, através do restabelecimento do contraditório. Mais uma razão a afastar as arguições de nulidade suscitadas na peça de defesa. Os resultados gerados na diligência serão examinados no enfretamento, mais à frente, na análise das razões de mérito da autuação.*

*O contribuinte arguiu, como questão prejudicial de mérito, a “prescrição” de parte dos créditos lançados neste Auto de Infração, visto que a ciência do lançamento se deu em 01/11/2016, de forma que os fatos geradores de 2011, anteriores a 01/11/2011, estariam extintos, pois lançados após o prazo de 5 (cinco) anos, contados da data dos fatos impositivos. O contribuinte fez referência, indevidamente, na peça de defesa, à prescrição tributária, invocando a aplicação do art. 174 do CTN. Não há que se falar, no caso em exame, de prescrição, visto que este instituto é aplicável somente após a constituição do crédito tributário, via lançamento, atingindo a pretensão do Estado, através da ação de cobrança (execução fiscal). Todavia, considerando o princípio da informalidade que rege o processo administrativo fiscal examinarei a postulação defensiva à luz que dispõe o art. 150, § 4º do CTN, como pedido de extinção dos créditos tributários pela decadência. Eis o teor da norma de decadência, nos tributos lançados por homologação, contida no Código Tributário Nacional:*

***Art. 150 – O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.***

*(...)*

***§4º. Se a lei não fixar prazo à homologação, será 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.***

*As controvérsias relacionadas com o tema da decadência no ICMS encontram-se hoje pacificadas através do Incidente de Uniformização nº 2016.194710, da Procuradoria Estadual (PGE/PROFIS). Firmou-se o entendimento de que se conta 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.*

*Na vigência das normas revogadas do COTEB (Código Tributário do Estado da Bahia – Lei nº 3.956/81), a contagem do prazo decadencial era unificada sendo considerado como “dies a quo” para qualquer situação, independentemente da conduta do contribuinte:*

*I – o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento administrativo poderia ter sido efetuado;*

*II - da data em que se tornasse definitiva a decisão anulatória, por vício formal, de lançamento administrativo anteriormente efetuado.*

*Essa matéria, no Supremo Tribunal Federal (STF), foi objeto da edição da Súmula Vinculante (SV) nº 08, de 12 de junho de 2008. A Corte Superior ao expor as razões que serviram de embasamento para a edição da citada Súmula, fez menção aos RE's (Recursos Extraordinários) 560.626-1, 556.664-1 e 559.943-4, sinalizando que tanto sob a égide da Constituição pretérita (art. 18, § 1º da CF de 1967/69) quanto sob a Constituição atual (art. 146, III, “b” da CF de 1988), a prescrição e a decadência só poderiam ser disciplinadas por LEI COMPLEMENTAR, de âmbito nacional, por serem institutos gerais de direito tributário. Para o STF, somente o CTN (Código Tributário Nacional) poderia prever prazos prescricionais e decadenciais em torno da matéria tributária, visto que regulação normativa distinta por cada ente da federação implicaria em ofensa a diversos princípios, entre eles a isonomia e a segurança jurídica.*

*Destaco que as razões ou fundamentos de decidir que conduziram à edição da SV/STF nº 08 não integraram o verbete sumular que se ateve à inconstitucionalidade de dispositivos de normas federais que tratavam de decadência e de prescrição de contribuições previdenciárias. Eis o teor da Súmula: “São inconstitucionais o parágrafo único do art. 5º do Dec-Lei 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212, que tratam da prescrição e da decadência de crédito tributário”. Todavia, foi indicado, com bastante precisão, o entendimento do plenário do STF a respeito do tema da decadência tributária, afastando-se a tese da possibilidade de regulação desse instituto do direito em legislação firmada por cada ente da Federação.*

*Em sintonia com os entendimentos acima alinhavados, especialmente nas hipóteses de pagamento parcial de tributos lançados por homologação, foram proferidas, mais recentemente, decisões originárias do Tribunal de Justiça da Bahia, a exemplo da Apelação nº 0510938-28.2013.8.05.0001 – Rel. Des. Des. Livaldo Reaiche Raimundo Britto e Agravo Regimental nº 0566887-03.2014.8.05.0001/50000 - Rel. Des. Mauricio Kertzman Szporer. No mesmo sentido o Superior Tribunal de Justiça (STJ), no AgRg no REsp (Agravo Regimental no*

*Recurso Especial nº 1532105 - RR – Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho (data do julgamento: 15/03/2016) e no AgRg no REsp nº 131802015- RS – Rel. Min. Benedito Gonçalves (data do julgamento: 15/08/2013).*

*Diante desse quadro e antes da publicação do Incidente de Uniformização nº 2016.19471-0, diversas DILIGÊNCIAS em processos que versaram sobre esta matéria foram encaminhadas para a PGE/PROFIS para que essa a temática da decadência fosse reanalisada à luz da novel jurisprudência dos tribunais superiores.*

*A PGE/PROFIS ressaltou em seus Pareceres Jurídicos que vieram a ser posteriormente consolidados no Incidente de Uniformização nº 2016.19471-0, a inafastabilidade do entendimento consagrado na Súmula Vinculante nº 8 do STF, no sentido de que as regras concernentes à decadência e prescrição se encontravam reservadas pela C.F. à regulação por lei complementar, não havendo possibilidade de êxito de tese contrária na esfera judicial, vinculada à aplicação de normas previstas na legislação estadual. Esboçou na parte final da peça as seguintes conclusões:*

*- a exemplo do que fez o próprio STF quando da edição da Súmula Vinculante (SV) nº 08, seria pertinente a aplicação da técnica da modulação de efeitos dos atos de interpretação voltados ao reconhecimento da decadência, de forma que a Administração judicante poderia decidir pela invalidação dos autos de infração que aplicassem o prazo previsto pelo art. 107-B, § 5º, do COTEB, se lavrados em data posterior à pacificação do entendimento do STF, ou seja, após a edição da SV nº 8, em 12 de junho de 2008;*

*- ao reconhecer a mudança de orientação jurisprudencial com o fim de atender o interesse público primário no sentido de evitar a litigiosidade do Estado e a ocorrência de sucumbências judiciais desnecessárias o Parecer sugere que seja reconhecida a decadência de constituir o crédito tributário apenas quanto aos lançamentos lavrados após a consolidação da dessa mudança de entendimento, ou seja, somente em relação aos autos de infração lavrados em data posterior a 12 de junho de 2008;*

*- Assim, aplicando a orientação fixada pela SV nº 08 do STF foi sugerido no Parecer da PGE a dispensa de intervenções judiciais pelos Procuradores do Estado observados os seguintes critérios, abaixo reproduzidos:*

- i) com relação aos autos de infração lavrados quando verificada a existência de débito declarado e não pago ou simplesmente ausência de declaração e pagamento (omissão de operação ou prestação de serviços tributáveis), deve ser aplicada a regra do art. 173, inciso I, do CTN e do art. 107-B, §5º do COTEB (prazo decadencial contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato gerador);*
- ii) com relação aos autos de infração lavrados quando verificada a existência de dolo, fraude ou simulação quanto a débito declarado e pago, integral ou parcialmente, deve ser aplicada a regra do art. 150, §4º, c/c art. 173, inciso I e parágrafo único, do CTN (prazo decadencial contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte à expedição de ato declarando a existência de dolo, fraude ou simulação ou da notificação ao sujeito passivo de medida preparatória para constituir o fato jurídico dolo, fraude ou simulação);*
- iii) com relação aos autos de infração lavrados quando verificada a existência de dolo, fraude ou simulação quanto a débito declarado e pago, integral ou parcialmente, e, havendo notificação do sujeito passivo de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento, deve ser aplicada a regra do art. 150, §4º, c/c 173, parágrafo único do CTN (prazo decadencial contado a partir do recebimento da notificação pelo sujeito passivo);*
- iv) com relação aos autos de infração lavrados quando verificada a existência de débito declarado e pago, integral ou parcialmente, em data anterior a 12 de junho de 2008, deve ser aplicada a regra do art. 107-B, §5º do COTEB;*
- v) com relação aos autos de infração lavrados quando verificada a existência de débito declarado e pago, integral ou parcialmente, em data posterior a 12 de junho de 2008, deve ser aplicada a regra do art. 150, §4º, do CTN.*

*Fixadas as premissas teóricas acima expostas, observo que a cobrança que integra a infração 01 deste lançamento de ofício, está relacionada à falta de recolhimento do ICMS, apurada através do confronto entre os valores informados nos relatórios TEF diários pelas Administradoras de Cartão de Crédito/Débito e os documentos fiscais (cupons ECF e notas fiscais) emitidos dia a dia pelo contribuinte, configurando a presunção relativa, autorizada pelo art. 4º, § 4º, inc. VI, alínea “b” da Lei nº 7.014/96. Esses dispositivos da lei do ICMS do Estado da Bahia estabelecem que **presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar que os “valores totais diários das operações ou prestações declarados pelo contribuinte como sendo recebidos por meio de cartão de crédito ou débito inferiores aos informados pelas respectivas administradoras”.***

*Houve, nesta acusação, omissão de recolhimento do tributo, não se aplicando as disposições do art. 150, § 4º do CTN, por inexistir fato passível de homologação pela Administração Tributária. A conduta do contribuinte de omissão de pagamento do imposto atrai a incidência das disposições do art. 173, inc. I do CTN, que estabelece a seguinte regra:*

**Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:**

**I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;**

Para a **infração 01**, o prazo final para formalização do lançamento se encerrou em 31/12/2016. O A.I. em lide foi lavrado em 28/09/16, com ciência do contribuinte em 01/11/16, dentro, portanto, do prazo legal. O mesmo se aplica à **infração 02**, vez que se trata de acusação de falta de recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição. Na ausência de pagamento, não há fato tributário a ser homologado pelo fisco.

Todavia, acolho a decadência em relação aos fatos geradores que compõem as **infrações 03 e 04**, relacionadas respectivamente a recolhimento a menor de ICMS por antecipação total e por antecipação parcial. **Infração 03:** meses de mar, abr, mai e ago de 2011. **Infração 04:** meses de mar, jun e set de 2011.

No mérito, conforme já exposto linhas acima, a **infração 01** resultou do confronto dos valores constantes dos relatórios TEF diários informados pelas Administradoras de Cartão de Crédito/Débito e os documentos fiscais (cupons fiscais ECF e notas fiscais), emitidos dia a dia pelo contribuinte, configurando a presunção relativa, autorizada pelo art. 4º, § 4º inc. VI, alínea “b”, da Lei nº 7.014/96. Os levantamentos fiscais com a demonstração dessas diferenças apuradas estão discriminados às fls. 16 a 19 e 824 a 2.318 dos autos.

O contribuinte, na fase de defesa, apontou, por amostragem, 15 (quinze) situações, que configurariam descompasso entre os documentos fiscais emitidos pela empresa e os levantamentos fiscais elaborados pelo autuante, relativos a operações com crediário da loja. Essas ocorrências foram objeto de revisão fiscal determinada por esta Junta de Julgamento, conforme já sinalizado linhas acima, constituindo ônus probatório do contribuinte, demonstrar a improcedência da cobrança, na sua totalidade. Assim, em relação às desconformidades apontadas na peça de defesa foram efetuadas as correções pelo autuante, reduzindo-se o débito exigido de R\$57.872,42 para R\$51.303,26, conforme Demonstrativo de Débito anexado às fls. 2.321/2.322, cujo conteúdo se encontra reproduzido no Relatório acima (fls. 6 e 7). Ocorre que houve meses em que a revisão fiscal resultou em majoração do imposto: fev, jun, jul, set e out de 2013 e jan, mai, ago, set, out, nov e dez de 2014.

É vedada a “**reformatio in pejus**”, ou seja, a modificação do lançamento fiscal para majorar as cobranças, ainda que em alguns meses. Por essa razão, ajusto as exigências fiscais em que houve majoração de valores, mantendo as cifras originalmente lançadas no Auto de Infração em relação aos meses, fev, jun, jul, set e out de 2013 e jan, mai, ago, set, out, nov e dez de 2014, e acolhendo a revisão fiscal em relação aos demais períodos, conforme novo Demonstrativo de Débito, abaixo reproduzido:

**INFRAÇÃO 01**

<b>Infração</b>	<b>Débito</b>	<b>Ocorrência</b>	<b>Vencimento</b>	<b>Val. Histórico</b>	<b>Val. Julgado</b>
02.01.23	1	01/01/2011	01/01/2011	15,42	14,09
02.01.23	1	28/02/2011	28/02/2011	742,66	716,09
02.01.23	1	31/03/2011	31/03/2011	1.758,50	1.672,31
02.01.23	1	30/04/2011	30/04/2011	1.407,22	1.340,08
02.01.23	1	31/05/2011	31/05/2011	1.795,52	1.771,39
02.01.23	1	30/06/2011	30/06/2011	1.900,56	1.806,18
02.01.23	1	31/07/2011	31/07/2011	3.228,75	3.166,84
02.01.23	1	31/08/2011	31/08/2011	1.707,69	1.672,20
02.01.23	1	30/09/2011	30/09/2011	1.607,58	1.499,48
02.01.23	1	31/10/2011	31/10/2011	1.647,59	1.539,34
02.01.23	1	30/11/2011	30/11/2011	1.518,92	1.472,45
02.01.23	1	31/12/2011	31/12/2011	2.957,25	2.790,48
02.01.23	1	31/01/2012	31/01/2012	1.649,14	1.525,86
02.01.23	1	29/02/2012	29/02/2012	839,85	788,75
02.01.23	1	31/03/2012	31/03/2012	735,11	702,60
02.01.23	1	30/04/2012	30/04/2012	1.454,35	1.390,09
02.01.23	1	31/05/2012	31/05/2012	1.106,40	1.054,89
02.01.23	1	30/06/2012	30/06/2012	2.861,43	2.780,74
02.01.23	1	31/07/2012	31/07/2012	1.170,09	1.129,61
02.01.23	1	31/08/2012	31/08/2012	1.228,17	1.179,94
02.01.23	1	30/09/2012	30/09/2012	988,68	956,68
02.01.23	1	31/10/2012	31/10/2012	1.215,38	1.146,13
02.01.23	1	30/11/2012	30/11/2012	1.401,62	1.348,22
02.01.23	1	31/12/2012	31/12/2012	3.231,06	2.963,23
02.01.23	1	31/01/2013	31/01/2013	204,72	37,64
02.01.23	1	28/02/2013	28/02/2013	350,17	350,17
02.01.23	1	31/03/2013	31/03/2013	729,51	88,53
02.01.23	1	30/04/2013	30/04/2013	151,36	127,27

02.01.23	1	31/05/2013	31/05/2013	281,66	232,33
02.01.23	1	30/06/2013	30/06/2013	145,36	145,36
02.01.23	1	31/07/2013	31/07/2013	79,84	79,84
02.01.23	1	31/08/2013	31/08/2013	524,44	153,87
02.01.23	1	30/09/2013	30/09/2013	180,63	180,63
02.01.23	1	31/10/2013	31/10/2013	106,52	106,52
02.01.23	1	30/11/2013	30/11/2013	155,84	51,45
02.01.23	1	31/12/2013	31/12/2013	1.154,79	164,46
02.01.23	1	31/01/2014	31/01/2014	39,21	39,21
02.01.23	1	28/02/2014	28/02/2014	482,81	108,94
02.01.23	1	31/03/2014	31/03/2014	90,03	65,97
02.01.23	1	30/04/2014	30/04/2014	135,79	51,88
02.01.23	1	31/05/2014	31/05/2014	242,97	242,97
02.01.23	1	30/06/2014	30/06/2014	150,97	27,45
02.01.23	1	31/07/2014	31/07/2014	393,80	263,90
02.01.23	1	31/08/2014	31/08/2014	157,55	157,55
02.01.23	1	30/09/2014	30/09/2014	654,63	654,63
02.01.23	1	31/10/2014	31/10/2014	323,82	323,82
02.01.23	1	30/11/2014	30/11/2014	52,32	52,32
02.01.23	1	31/12/2014	31/12/2014	171,26	171,26
02.01.23	1	31/01/2015	31/01/2015	337,08	0,00
02.01.23	1	28/02/2015	28/02/2015	119,45	0,00
02.01.23	1	31/03/2015	31/03/2015	66,93	0,00
02.01.23	1	30/04/2015	30/04/2015	56,27	0,00
02.01.23	1	31/05/2015	31/05/2015	542,88	0,00
02.01.23	1	30/06/2015	30/06/2015	28,97	0,00
02.01.23	1	31/07/2015	31/07/2015	274,73	0,00
02.01.23	1	31/08/2015	31/08/2015	396,00	0,00
02.01.23	1	30/09/2015	30/09/2015	2.463,73	0,00
02.01.23	1	31/10/2015	31/10/2015	1.979,57	0,00
02.01.23	1	30/11/2015	30/11/2015	1.244,52	0,00
02.01.23	1	31/12/2015	31/12/2015	5.233,35	0,00
				<b>57.872,42</b>	<b>40.305,64</b>

**Infração 01 PROCEDENTE EM PARTE**, no valor principal de **R\$40.305,64**.

A **infração 02**, relacionada à falta de recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de substituto tributário, foi também objeto da revisão fiscal. Houve a exclusão, na diligência, dos valores relacionadas com a NF 2136, visto ter sido demonstrado o pagamento do ICMS-ST em 30/05/2013 (doc. 03), portanto, antes do início da ação fiscal. Remanesceram as cobranças dos meses de agosto e outubro de 2011, não atingidos pela decadência, conforme fundamentação já exposta linhas acima, nos valores respectivamente, de R\$349,90 e R\$53,24, totalizando a cifra, neste item da autuação, de R\$403,14. Item PROCEDENTE EM PARTE.

A **infração 03**, que se refere à acusação de recolhimento a menor do ICMS por antecipação total (ICMS-ST), foi também objeto de revisão fiscal, não se verificando nos autos prova de pagamento das parcelas remanescentes dessa cobrança. Essa ocorrência fica mantida em parte, no valor **R\$27.515,88**, após a exclusão dos períodos mensais atingidos pela decadência, conforme novo Demonstrativo de Débito abaixo:

**INFRAÇÃO 03**

Infração	Débito	Ocorrência	Vencimento	Val. Histórico	Val. Julgado
07.01.02	2	30/03/2011	30/03/2011	321,97	0,00
07.01.02	2	30/04/2011	30/04/2011	599,58	0,00
07.01.02	2	31/05/2011	31/05/2011	1.247,21	0,00
07.01.02	2	30/08/2011	30/08/2011	305,49	0,00
07.01.02	2	30/11/2011	30/11/2011	5.515,52	5.515,52
07.01.02	2	31/12/2011	31/12/2011	292,69	292,69
07.01.02	2	30/03/2012	30/03/2012	280,46	280,46
07.01.02	2	30/04/2012	30/04/2012	243,28	243,28
07.01.02	2	31/12/2012	31/12/2012	106,27	106,27
07.01.02	2	28/02/2013	28/02/2013	144,77	144,77
07.01.02	2	31/03/2013	31/03/2013	69,02	69,02
07.01.02	2	30/04/2013	30/04/2013	10.214,78	10.214,78
07.01.02	2	31/05/2013	31/05/2013	1.757,82	1.757,82
07.01.02	2	30/06/2013	30/06/2013	895,11	895,11
07.01.02	2	31/08/2013	31/08/2013	1.111,71	1.111,71
07.01.02	2	31/10/2013	31/10/2013	1.795,50	1.795,50
07.01.02	2	31/12/2013	31/12/2013	686,57	686,57
07.01.02	2	31/03/2014	31/03/2014	609,06	609,06

07.01.02	2	30/04/2014	30/04/2014	681,02	681,02
07.01.02	2	31/05/2014	31/05/2014	364,98	364,98
07.01.02	2	31/08/2014	31/08/2014	549,70	549,70
07.01.02	2	31/10/2014	31/10/2014	911,30	911,30
07.01.02	2	31/05/2015	31/05/2015	51,02	51,02
07.01.02	2	31/08/2015	31/08/2015	28,93	28,93
07.01.02	2	31/10/2015	31/10/2015	57,52	57,52
07.01.02	2	31/12/2015	31/12/2015	1.148,85	1.148,85
				<b>29.990,13</b>	<b>27.515,88</b>

A **infração 04**, relacionada a acusação de recolhimento a menor da antecipação parcial, foi igualmente objeto da revisão fiscal determinada por esta JF, não se verificando nos autos prova de pagamento das parcelas remanescentes dessa cobrança. Essa ocorrência fica mantida em parte, no valor **R\$4.027,34**, com a exclusão dos períodos mensais alcançados pela decadência, conforme novo Demonstrativo de Débito abaixo:

**INFRAÇÃO 04**

<b>Infração</b>	<b>Débito</b>	<b>Ocorrência</b>	<b>Vencimento</b>	<b>Val. Histórico</b>	<b>Val. Julgado</b>
07.15.02	3	31/03/2011	31/03/2011	820,20	0,00
07.15.02	3	30/06/2011	30/06/2011	15,37	0,00
07.15.02	3	30/09/2011	30/09/2011	254,56	0,00
07.15.02	3	28/02/2012	28/02/2012	44,88	44,88
07.15.02	3	30/06/2012	30/06/2012	255,36	255,36
07.15.02	3	31/07/2012	31/07/2012	339,39	339,39
07.15.02	3	30/09/2012	30/09/2012	810,53	810,53
07.15.02	3	31/01/2013	31/01/2013	238,29	238,29
07.15.02	3	28/02/2013	28/02/2013	70,69	70,69
07.15.02	3	31/03/2013	31/03/2013	478,08	478,08
07.15.02	3	31/05/2013	31/05/2013	319,63	319,63
07.15.02	3	30/11/2013	30/11/2013	265,87	265,87
07.15.02	3	31/01/2014	31/01/2014	524,33	524,33
07.15.02	3	31/08/2014	31/08/2014	83,02	83,02
07.15.02	3	31/10/2014	31/10/2014	236,21	236,21
07.15.02	3	30/11/2014	30/11/2014	89,07	89,07
07.15.02	3	30/06/2015	30/06/2015	7,50	7,50
07.15.02	3	30/09/2015	30/09/2015	50,23	50,23
07.15.02	3	30/11/2015	30/11/2015	214,26	214,26
				<b>5.117,47</b>	<b>4.027,34</b>

Quanto ao pedido de adequação das multas de 100% e 60%, aplicadas no presente A.I. aos patamares de 20% a 30%, sob alegação de que essas cobranças incorreram em violação ao princípio do não confisco, observo que os argumentos defensivos relacionados com o cancelamento ou redução das referidas multas foram com espeque no princípio do não confisco, positivado no art. 150, inc. IV da CF/88 não podem ser apreciados por esta JF, pois não estão inclusos no campo de competência dos órgãos administrativos de julgamento a declaração de inconstitucionalidade e a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior. É que o prescreve o art. 167, incisos I e III, do RPAF, (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal), aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Importante consignar, em acréscimo às razões já expendidas, que as penalidades aplicadas nas ocorrências que compõem o presente Auto de Infração, correspondente a 100% (cem por cento) e 60% (sessenta por cento) do valor do imposto exigido ou que deixou de ser recolhido pelo contribuinte, há previsão de redução das penas pecuniárias na própria da peça de lançamento. Os percentuais de redução das penalidades variam de 90%, caso o imposto fosse pago integralmente antes do encerramento do prazo de impugnação, a 70%, em caso de pagamento não integral, podendo atingir até 25%, se pago o débito antes do ajuizamento da execução fiscal, de forma que as multas lançadas podem ser submetidas a expressivas reduções, conforme previsto na própria lei de regência do ICMS na Bahia (Lei nº 7.014/96), no seu art. 45. O percentual da multa indicado no Auto de Infração é, portanto, variável e submetido às expressivas reduções previstas em lei.

Ante o exposto nosso voto é pela **PROCEDÊNCIA EM PARTE** do Auto de Infração.

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

Sustenta a nulidade do lançamento, por violação aos princípios constantes do art. 2º do RPAF/BA, entendendo que o auto não contém todos os dados tendentes à comprovação do valor exigido, afrontando ainda os princípios da motivação, legalidade, segurança jurídica e verdade material, impedindo o exercício pleno do contraditório e da ampla defesa.

Alega que o autuante apresentou planilha indicando supostas omissões encontradas, sem realizar

“*composição analítica da recomposição dos valores autuados de forma indevida*”, deixando de averiguar farto material apresentado, contexto no qual se verifica ausência de elemento que assegure juízo de valor ou apresente certeza jurídica dos dados. Defende que a apresentação dos documentos que respaldaram a infração é uma obrigação legal, principalmente quando se trata de saída sem documento fiscal, não sendo a planilha apresentada suficiente para provar a infração, principalmente por não conter composição analítica, fazendo vinculação a qualquer documento fiscal.

Alega que a ausência de documentação prejudica a verificação da materialidade da indicação, descrição e dos valores apresentados, o que violaria seu direito de defesa e o convencimento do julgador. Aponta que a planilha apresentada não é suficiente como prova da infração, mesmo que elaborada com dados do contribuinte, afirmando que aqueles apresentados nas planilhas não coincidem com os observados em sua escrita fiscal.

Insiste no prejuízo de sua defesa, por estar impedida de identificar quais operações foram consideradas ou desconsideradas pelo autuante, somente observando que promoveu determinado quantitativo de operações, enquanto o autuante considera outro, questionando quais foram consideradas, por que não foram consideradas todas e por que algumas foram desconsideradas e não foram citadas as justificativas da exclusão.

Repete a acusação de nulidade por ausência de prova da infração em relação aos elementos determinantes da base material tributável, pela inexistência dos documentos, os quais, no seu entender, são necessários para conferir certeza e liquidez ao crédito, de modo que na forma como foi efetivado o lançamento não há a segurança necessária quanto à caracterização do valor exigido.

Discorre sobre os arts. 114 e 142 do CTN, repetindo que o fato gerador deve ser demonstrado cabalmente, sendo dever do Fisco apresentar o débito junto com os documentos correlatos. Invoca o art. 18, II, V, “a” do RPAF, para reafirmar a nulidade do Auto de Infração. Cita os Acórdãos JJF nº 2027/00 e CJF nº 0384-12/02, salientando ainda que não são meras incorreções ou omissões fiscais, se tratando de omissão quanto a requisito de validade do lançamento e que invalida o trabalho fiscal ao retirar da impugnante seu direito de defesa.

Suscita ainda a nulidade do lançamento, por desprezar o § 4º, do art. 174 do CTN, apontando que em relação às infrações 01 e 02, o lançamento recai sobre períodos já alcançados pela “prescrição”, considerando que inclui fatos geradores ocorridos entre 01/01/2011 e 31/10/2011, enquanto somente teve ciência do Auto de Infração em 01/11/2016.

Quanto ao mérito, diz que a fiscalização não poderia presumir omissão de saída de mercadoria pela simples diferença entre as operações de cartões, sem analisar o universo da fiscalização, porém, deixou de verificar que existem comprovantes para os cupons fiscais que exemplifica no recurso. Relata que o relatório das operadoras traz somente valores, motivo pelo qual o autuante teria que levar em consideração as informações que apresentou, as quais demonstram todos os lançamentos com os contratos e cupons fiscais existentes.

Alega ter apresentado levantamento do montante das situações, com data da transação, número, valor, código do cliente, número do contrato parcela quitada, valor da parcela quitada, data do contrato, PDV da quitação, número do cupom fiscal referenciado e código da impressora que gerou o referido cupom fiscal, de forma minuciosa e detalhada, gerando um anexo com 9005 linhas.

Reproduz exemplo de vinculação do crediário com o recebimento no cartão, referente ao qual teria sido apontado haver omissão de emissão de cupom fiscal, alegação improcedente, conforme tabela reproduzida no recurso, onde é indicado o número de cada cupom fiscal que originou o crediário e o recebimento das parcelas através de cartão de crédito. Cola ainda em seu recurso a informação de todos os cupons fiscais mencionados no exemplo bem como dos períodos a partir de 2012, repetindo que aqueles anteriores a 11/2011, estariam “prescritos”. Também reproduz



exemplos dos períodos de 2013 a 2015, ressaltando que foram situações extraídas dos arquivos MFD das ECF's entregues ao auditor.

Aponta que o equívoco pode ser encontrado em todo o lançamento fiscal, motivo pelo qual, é improcedente a exigência em sua totalidade.

Em seguida, aponta incompatibilidade nos dados apresentados pelo autuante, suscitando equívoco contido na nova planilha refeita pelo mesmo e que reproduz em seu recurso. Destaca que os exemplos apontados pelo autuante de inexistência de cupom fiscal são improcedentes, afirmando que este retirou as infrações referente ao período de 2015, obtenho reduções para alguns períodos e majoração do valor inicial em outros. Questiona qual seria a base para esse procedimento, uma vez que não foi mencionado qualquer documento fiscal de forma analítica pelo autuante.

Indica que a JJF excluiu mais valores, reproduzindo seu demonstrativo. Diz que não pode ser penalizado devido à forma de vinculação de recebimento de crediário de acordo com o entendimento do autuante, alegando a presunção do fato ocorrido. Reitera que trouxe junto à defesa toda a memória as ECF's em TXT para que o auditor pudesse verificar que os recebimentos são de crediários, verificação que entende não ser sido realizada uma vez que nada foi comprovado e tem a certeza da inexistência do débito.

Insiste que fez o levantamento analítico de todos os recebimentos de cartão de crédito referente às vendas no crediário, anexando-os no DOC 2 para que seja analisado em sua totalidade.

Sobre as infrações 03 e 04, que tratam de antecipação parcial e antecipação total, diz que anexa o DOC. 3, que reflete planilha que especifica por infração / ano / mês as notas cobradas com os respectivos comprovantes de pagamento dos DAE assim como as planilhas dos cálculos das fronteiras e suas respectivas notas, restando claro o recolhimento dos impostos.

Pede ainda, que seja levado em consideração o benefício da dúvida, conforme art. 112 do CTN, solicitando a aplicação da interpretação mais favorável ao contribuinte, caso reste alguma dúvida.

Conclui requerendo a nulidade do lançamento, ou, acaso ultrapassada a preliminar, a improcedência do auto.

Recebidos os autos, foram a mim distribuídos para apreciação.

#### **VOTO VENCIDO**

Inicialmente, é importante fixar que o Recurso Voluntário interposto muito pouco inova em relação à impugnação e à manifestação apresentada após a informação fiscal. Em quase sua totalidade, repete os mesmos argumentos de maneira até insustentável, pois, ignora que algumas de suas alegações defensivas foram acatadas pelo autuante, importando na redução do débito em relação à infração 01 e à infração 02, assim como a JJF também acolheu parcialmente a decadência (equivocadamente arguida como prescrição), reduzindo as infrações 03 e 04.

Desta forma, cabe rejeitar a reiterada preliminar de nulidade arguida, sustentada na alegação de que o autuante forneceu apenas planilha com indicativo do débito, insuficiente para provar a infração ainda que elaborada com os dados da autuada extraídos do sistema da Sefaz. Em que pese o esforço da recorrente, sua preliminar não apontou objetivamente o descumprimento de qualquer dispositivo legal pertinente às formalidades legais do lançamento, se arvorando tão somente em uma abstrata insegurança da autuação, sem nem mesmo demonstrar qualquer prejuízo que tenha sofrido.

Rejeita-se, portanto, a preliminar de nulidade.

Quanto à decadência, a JJF reconheceu sua ocorrência, parcialmente, apenas em relação às infrações 03 e 04, tendo rejeitado sua aplicação às infrações 01 e 02 porque estas dizem respeito à falta de recolhimento do tributo, que demandaria observar o disposto pelo inciso I, do art. 173 do

CTN, em detrimento do que dispõe o § 4º, do art. 150 da mesma norma.

Discordo, neste ponto. Não pode o tipo de infração e nem a técnica de fiscalização definir, alterar ou qualificar a forma de contagem ou próprio o prazo decadencial, que possui natureza de norma geral de direito tributário e, portanto, se sujeita à reserva de lei complementar, assim como o lançamento, nos termos do art. 146, III, “b” da Constituição Federal de 1988.

A decadência dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, é tema que ainda provoca calorosos debates, diante do Enunciado nº 555 da Súmula do STJ, com o nosso grifo:

*Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa. (Súmula 555, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/12/2015, DJe 15/12/2015)*

Ao que tudo indica, o texto adotado ainda não é suficiente para encerrar as discussões que cercam a matéria, embora uma análise mais detida seja capaz de esclarecer o que o próprio STJ vem confirmando, **em reiterados julgados**, desde que sedimentado o entendimento, acerca da discussão entre a aplicabilidade dos arts. 150, § 4º e 173, I do CTN.

A conduta do contribuinte pode consistir em:

- (a) Declarar **todas** as operações realizadas e recolher os tributos correspondentes;
- (b) Declarar **todas** as operações realizadas e recolher parcialmente os tributos;
- (c) Declarar **todas** as operações realizadas e não recolher os tributos;
- (d) Declarar **parte** das operações realizadas e recolher os tributos correspondentes;
- (e) Declarar **parte** das operações realizadas e recolher parcialmente os tributos;
- (f) Declarar **parte** das operações realizadas e não recolher os tributos;
- (g) **Não declarar** as operações realizadas e nada recolher.

Dentro destas possibilidades, é possível afirmar que somente a última diz respeito ao entendimento pacificado pelo STJ sobre “inexistência de declaração”, ou seja, somente na hipótese em que não há qualquer declaração de operações pelo contribuinte é que se aplica o prazo decadencial previsto no inciso I, do art. 173 do CTN.

Ora, em relação às operações declaradas (itens a, b, c, d, e, f, g), ocorre a constituição definitiva do crédito, sendo certo que mesmo que o contribuinte não recolha o tributo respectivo ou recolha parcialmente, não se pode mais falar em decadência daquilo que já foi objeto de declaração, crédito tributário que, a partir de então, se sujeita apenas à prescrição.

Assim, nas hipóteses de **declaração total** das operações realizadas (itens a, b, c), não há mais débito a ser constituído pelo lançamento, enquanto nos casos em que ocorra apenas a **declaração parcial** (itens d, e, f), o montante informado também não se sujeita mais a qualquer prazo decadencial, em função de sua constituição definitiva.

Remanesce a controvérsia **somente em relação àquilo que não foi declarado ou oferecido à tributação**, quando o contribuinte declara parte das operações realizadas (itens d, e, f), ou seja, àquilo que corresponde à parcela não informada ao Fisco. Há quem defenda se tratar de “omissão”, motivo pelo qual, o prazo decadencial deveria ser computado de acordo com o inciso I, do art. 173 do CTN.

Entretanto, esse raciocínio, ignora que em tributos sujeitos ao lançamento por homologação, **a fruição da decadência somente é observada quando há omissão, caracterizada pela falta de declaração, pois, quando nada é omitido o crédito tributário já se encontra formalmente constituído e não se cogita mais de prazo decadencial**. Conseqüentemente, a ausência de declaração a que se refere o Enunciado nº 555 da Súmula do STJ só pode estar vinculada à hipótese de inexistência de declaração da integralidade das operações realizadas pelo contribuinte.

Se todas as situações em que há omissão (declaração parcial ou falta de declaração), são passíveis

de aplicação do art. 173, I do CTN, não existiria sentido na edição do referido enunciado, já que nas demais hipóteses (declaração total), o tributo já se encontraria lançado (autolancamento). O posicionamento sedimentado pelo STJ, esclarecia exatamente a discussão sobre a contagem do prazo decadencial considerando as hipóteses de omissão parcial ou total de operações realizadas.

Observe-se, neste sentido, o que dizem os precedentes que serviram de paradigma para fixação do enunciado:

*“[...] 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)

Com razão, quando o contribuinte apresenta declaração de operações realizadas, **ainda que não contemplando todas aquelas efetivamente praticadas no período, ou seja, com a declaração total ou parcial**, o Fisco toma conhecimento de sua atuação no âmbito de sua competência fiscalizatória e do seu interesse arrecadatário, constituindo a hipótese do art. 150, § 4º do CTN, abaixo transcrito:

*Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, **tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado**, expressamente a homologa.*

...

*§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de 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. (Grifamos)*

Seguindo o mesmo raciocínio, não restam dúvidas de que a aplicação do art. 173, I do CTN, somente é possível quando não há qualquer declaração, pois, nestes casos, não há como considerar a autoridade administrativa ciente de qualquer atividade exercida pelo sujeito passivo no âmbito de sua competência:

*Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

Malgrado esse entendimento possa não ter ficado explícito no Enunciado nº 555 da Súmula, para alguns, em acórdãos posteriores a Corte teve a oportunidade de esclarecer o seu entendimento, 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)*

Segundo a jurisprudência do STJ, até mesmo o adimplemento do tributo mediante a utilização de crédito considerado indevido se sujeita ao § 4º do art. 150 do CTN, por equivaler a recolhimento a menor, conforme o seguinte aresto, com nossos destaques:

*PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. PAGAMENTO A MENOR. CREDITAMENTO INDEVIDO. TERMO INICIAL. FATO GERADOR. ART. 150, § 4º, DO CTN. MULTA DO ART. 1.026 DO CPC. APLICAÇÃO NÃO ADEQUADA NA ESPÉCIE.*

*I - Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. In casu, aplica-se o Código de Processo Civil de 2015.*

*II - O prazo decadencial do tributo sujeito a lançamento por homologação, inexistindo a declaração prévia do débito, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, tem início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento de ofício poderia ter sido realizado, nos termos do art. 173, I, do CTN; ocorrendo o pagamento parcial, o prazo decadencial para o lançamento suplementar é de cinco anos contados do fato gerador, conforme a regra prevista no art. 150, § 4º, do CTN. Precedentes.*

*III - Esta corte consolidou posicionamento segundo o qual, para efeito de decadência do direito de lançamento do crédito tributário, o creditamento indevido equipara-se a pagamento a menor, fazendo incidir o disposto no art. 150, § 4º, do CTN.*

*IV - Em regra, descabe a imposição da multa, prevista no art. 1.021, § 4º, do Código de Processo Civil de 2015, em razão do mero desprovimento do Agravo Interno em votação unânime, sendo necessária a configuração da manifesta inadmissibilidade ou improcedência do recurso a autorizar sua aplicação, o que não ocorreu no caso.*

*V - Agravo Interno improvido. (AgInt no REsp 1842061/SP, Rel. Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 16/12/2019, DJe 18/12/2019)*

O raciocínio é coerente, pois a declaração, mesmo parcial, e **independentemente do recolhimento**, dispara a contagem do prazo de homologação tácita não apenas do que se declarou como operações realizadas, até porque, o que já foi objeto de recolhimento, não depende de ato comissivo para ser confirmado, já que passível de homologação tácita. O montante declarado, por sua vez, ainda que sem a respectiva quitação, constitui definitivamente o crédito, de modo a não mais se falar em decadência. Quanto aos créditos, a própria hipótese de sua constituição e/ou utilização dependem da existência de escrituração, ainda quando indevidos, uma vez que não podem ser gerados por operações não declaradas as quais, da mesma forma, são imprestáveis para constituir débito passível de compensação.

Dito de outro modo, a homologação do lançamento, sobretudo em sua modalidade “tácita”, não se restringe ao que foi declarado e recolhido antecipadamente. Este crédito já se encontra extinto ainda que persista a condição resolutória (art. 150, § 1º, c.c. art. 156, inciso I do CTN). A “homologação tácita” consolida a declaração prestada pelo contribuinte como representativa de todas as operações realizadas naquele período, sobretudo porque significa que a Fazenda Pública, tomou conhecimento da atividade exercida pelo mesmo, mas não conferiu, no período legal previsto no § 4º do art. 150 do CTN, se aquela atividade que foi informada corresponde ao todo ou apenas à parte, excetuando-se as hipóteses de dolo, fraude ou simulação, se devidamente comprovados.

Para reforçar, vale a transcrição da ementa de recente julgado do STJ, com nossos destaques:

**TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. DECADÊNCIA. PAGAMENTO A MENOR, EM DECORRÊNCIA DE DIMENSIONAMENTO INCORRETO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CREDITAMENTO INDEVIDO E DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS. ART. 150, § 4º, DO CTN. PRECEDENTES DO STJ. AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL CONHECIDO, PARA CONHECER, EM PARTE, DO RECURSO ESPECIAL, E, NESSA EXTENSÃO, DAR-LHE PROVIMENTO.**

...

III. O termo inicial do prazo decadencial de tributo sujeito a lançamento por homologação - como é o caso, em regra, do ICMS -, depende da circunstância de ter o contribuinte antecipado, ou não, o pagamento da exação. Com efeito, nos termos da Súmula 555 do STJ, “quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa” (PRIMEIRA SEÇÃO, DJe de 15/12/2015). Ou seja, não antecipado o pagamento, o prazo decadencial inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido efetuado o lançamento. Por outro lado, antecipado o pagamento do tributo, o prazo decadencial observa o art. 150, § 4º, do CTN, ou seja, desde a ocorrência do fato gerador inicia-se o prazo decadencial para o lançamento suplementar, sob pena de homologação tácita do lançamento. Nesse sentido: STJ, AgInt no REsp 1.817.191/RS, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, SEGUNDA TURMA, DJe de 24/04/2020; AgInt no AgInt no AREsp 1.229.609/RJ, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 24/10/2018.

IV. Na espécie, o Tribunal de origem, acolhendo, na íntegra, os fundamentos da sentença, ao consignar que “a hipótese dos autos versa sobre imposto não informado, isto é, imposto não pago”, assentou que o prazo decadencial observaria o disposto no art. 173, I, do CTN. Não obstante, em seguida, a Corte a quo asseverou que houve “diferença apurada pelo Fisco no procedimento fiscal que culminou com o Auto de Lançamento número 18732690”, concluindo que “a CDA em execução fiscal refere-se a imposto não informado, porque objetiva o pagamento da diferença entre o que foi então declarado e pago e o que não foi nem declarado e nem pago”. Como se nota, o “imposto não pago” a que se refere o acórdão recorrido é, na verdade, a diferença a menor entre o que foi pago pelo contribuinte e o que foi apurado, posteriormente, no lançamento complementar, pelo Fisco, em decorrência do creditamento integral, realizado pelo contribuinte, e do diferencial de alíquotas.

V. Em casos tais, o prazo decadencial rege-se pelo art. 150, § 4º, do CTN, tendo início na data da ocorrência do fato gerador. “Com efeito, a jurisprudência consolidada por esta Corte dirime a questão jurídica apresentada a partir da existência, ou não, de pagamento antecipado por parte do contribuinte. Para essa finalidade, salvo os casos de dolo, fraude ou simulação, despiciendo se mostra indagar a razão pela qual o contribuinte não realizou o pagamento integral do tributo. A dedução aqui considerada (creditamento indevido) nada mais é do que um crédito utilizado pelo contribuinte decorrente da escrituração do tributo apurado em determinado período (princípio da não cumulatividade), que veio a ser recusada (glosada) pela Administração. Se esse crédito abarcasse todo o débito tributário a ponto de dispensar qualquer pagamento, aí sim, estar-se-ia, como visto, diante de uma situação excludente da aplicação do art. 150, § 4º, do CTN” (STJ, AgRg nos EREsp 1.199.262/MG, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe de 07/11/2011). Em idêntico sentido: STJ, AgInt no REsp 1.774.844/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 12/09/2019; AgInt no AREsp 794.369/RS, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, DJe de 24/05/2019; AgInt no AREsp 1.425.553/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 14/05/2019; AgInt no REsp 1.842.061/SP, Rel. Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA TURMA, DJe de 18/12/2019.

VI. No caso, não há, nos autos, qualquer imputação de prática, pela contribuinte, de ato doloso, fraudulento ou simulado, que poderia afastar a regra de decadência do art. 150, §4º, do CTN.

...

(AREsp 1471958/RS, Rel. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/05/2021, DJe 24/05/2021)

Assim, não havendo no presente caso qualquer demonstração, e muito menos comprovação da ocorrência dos mencionados ilícitos, não há como afastar a incidência da decadência quanto àquilo que viola o comando do § 4º, do art. 150 do CTN, sobretudo em razão da técnica escolhida para fiscalizar o contribuinte.

Saliente-se ainda, que o marco para o corte deve observar o momento da ciência da lavratura da autuação, pois, uma vez iniciado, o prazo de decadência não se suspende e nem se interrompe (STJ, EREsp 1.143.534/PR, Rel. Ministro ARI PARGENDLER, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe de 20/03/2013), de maneira que a data da notificação do contribuinte do início de fiscalização não causa interferência.

Assim também o Enunciado nº 12 da Súmula deste Conselho:

### SÚMULA DO CONSEF Nº 12

*Para efeito da contagem do prazo decadencial, o lançamento só se aperfeiçoa com a ciência do contribuinte acerca do auto de infração. (PRECEDENTES JURISPRUDENCIAIS Acórdãos CJF nº: 0004-12/19; 0006-12/19; 0051-12/19; 0051-11/19; 0055-11/19)*

Estabelecidas essas premissas, entendo que a decadência deve ser reconhecida quanto às Infrações 01 e 02, para excluir do débito as competências anteriores a 11/2011, reformando a decisão de primeiro grau neste ponto, haja vista que a matéria já foi reconhecida em relação às demais infrações.

No que se refere ao mérito, o recurso voluntário não merece prosperar. A matéria ventilada sobre a descon sideração do levantamento do pagamento de cartões reproduz os mesmos argumentos apresentados na manifestação após a informação fiscal (fls. 2326-2362), indicando as mesmas notas fiscais, porém, sem sequer observar que o próprio autuante já modificou o demonstrativo, acolhendo aquilo que foi efetivamente comprovado pelos documentos apresentados.

A recorrente repete os mesmos exemplos já acolhidos pela JJF, conforme trecho a seguir transcrito:

*[...] No mérito, conforme já exposto linhas acima, a **infração 01** resultou do confronto dos valores constantes dos relatórios TEF diários informados pelas Administradoras de Cartão de Crédito/Débito e os documentos fiscais (cupons fiscais ECF e notas fiscais), emitidos dia a dia pelo contribuinte, configurando a presunção relativa, autorizada pelo art. 4º, § 4º inc. VI, alínea “b”, da Lei nº 7.014/96. Os levantamentos fiscais com a demonstração dessas diferenças apuradas estão discriminados às fls. 16 a 19 e 824 a 2.318 dos autos.*

*O contribuinte, na fase de defesa, apontou, por amostragem, 15 (quinze) situações, que configurariam descompasso entre os documentos fiscais emitidos pela empresa e os levantamentos fiscais elaborados pelo autuante, relativos a operações com crediário da loja. Essas ocorrências foram objeto de revisão fiscal determinada por esta Junta de Julgamento, conforme já sinalizado linhas acima, constituindo ônus probatório do contribuinte, demonstrar a improcedência da cobrança, na sua totalidade. Assim, em relação às desconformidades apontadas na peça de defesa foram efetuadas as correções pelo autuante, reduzindo-se o débito exigido de R\$57.872,42 para R\$51.303,26, conforme Demonstrativo de Débito anexado às fls. 2.321/2.322, cujo conteúdo se encontra reproduzido no Relatório acima (fls. 6 e 7). Ocorre que houve meses em que a revisão fiscal resultou em majoração do imposto: fev, jun, jul, set e out de 2013 e jan, mai, ago, set, out, nov e dez de 2014. [...]*

Não há, sequer por amostragem, a demonstração de que após as exclusões realizadas remanesce algum dos exemplos oferecidos ao autuante em sede de informação fiscal. Destarte, também não há a incompatibilidade de dados alegada pela recorrente. Somente existe diferença entre os demonstrativos da informação fiscal e do acórdão de primeiro grau porque, ao elaborar o novo levantamento, acolhendo aquilo que a empresa logrou êxito em demonstrar, o autuante elaborou demonstrativo que resultava em valor a maior do que o lançamento original em algumas competências. Assim, para evitar que a modificação resultasse em prejuízo para o sujeito passivo, limitou as modificações ao valor originalmente lançado, fundamentando devidamente a conduta no acórdão, conforme o trecho:

*[...] É vedada a “**reformatio in pejus**”, ou seja, a modificação do lançamento fiscal para majorar as cobranças, ainda que em alguns meses. Por essa razão, ajusto as exigências fiscais em que houve majoração de valores, mantendo as cifras originalmente lançadas no Auto de Infração em relação aos meses, fev, jun, jul, set e out de 2013 e jan, mai, ago, set, out, nov e dez de 2014, e acolhendo a revisão fiscal em relação aos demais períodos, conforme novo Demonstrativo de Débito, abaixo reproduzido: [...]*

Portanto, é parcialmente subsistente o auto de infração em relação à infração 01, conforme novo demonstrativo abaixo:

Infração	Débito	Ocorrência	Vencimento	Val. Histórico	Val. Julgado
02.01.23	1	01/01/2011	01/01/2011	15,42	0,00
02.01.23	1	28/02/2011	28/02/2011	742,66	0,00
02.01.23	1	31/03/2011	31/03/2011	1.758,50	0,00
02.01.23	1	30/04/2011	30/04/2011	1.407,22	0,00
02.01.23	1	31/05/2011	31/05/2011	1.795,52	0,00
02.01.23	1	30/06/2011	30/06/2011	1.900,56	0,00

02.01.23	1	31/07/2011	31/07/2011	3.228,75	0,00
02.01.23	1	31/08/2011	31/08/2011	1.707,69	0,00
02.01.23	1	30/09/2011	30/09/2011	1.607,58	0,00
02.01.23	1	31/10/2011	31/10/2011	1.647,59	0,00
02.01.23	1	30/11/2011	30/11/2011	1.518,92	1.472,45
02.01.23	1	31/12/2011	31/12/2011	2.957,25	2.790,48
02.01.23	1	31/01/2012	31/01/2012	1.649,14	1.525,86
02.01.23	1	29/02/2012	29/02/2012	839,85	788,75
02.01.23	1	31/03/2012	31/03/2012	735,11	702,60
02.01.23	1	30/04/2012	30/04/2012	1.454,35	1.390,09
02.01.23	1	31/05/2012	31/05/2012	1.106,40	1.054,89
02.01.23	1	30/06/2012	30/06/2012	2.861,43	2.780,74
02.01.23	1	31/07/2012	31/07/2012	1.170,09	1.129,61
02.01.23	1	31/08/2012	31/08/2012	1.228,17	1.179,94
02.01.23	1	30/09/2012	30/09/2012	988,68	956,68
02.01.23	1	31/10/2012	31/10/2012	1.215,38	1.146,13
02.01.23	1	30/11/2012	30/11/2012	1.401,62	1.348,22
02.01.23	1	31/12/2012	31/12/2012	3.231,06	2.963,23
02.01.23	1	31/01/2013	31/01/2013	204,72	37,64
02.01.23	1	28/02/2013	28/02/2013	350,17	350,17
02.01.23	1	31/03/2013	31/03/2013	729,51	88,53
02.01.23	1	30/04/2013	30/04/2013	151,36	127,27
02.01.23	1	31/05/2013	31/05/2013	281,66	232,33
02.01.23	1	30/06/2013	30/06/2013	145,36	145,36
02.01.23	1	31/07/2013	31/07/2013	79,84	79,84
02.01.23	1	31/08/2013	31/08/2013	524,44	153,87
02.01.23	1	30/09/2013	30/09/2013	180,63	180,63
02.01.23	1	31/10/2013	31/10/2013	106,52	106,52
02.01.23	1	30/11/2013	30/11/2013	155,84	51,45
02.01.23	1	31/12/2013	31/12/2013	1.154,79	164,46
02.01.23	1	31/01/2014	31/01/2014	39,21	39,21
02.01.23	1	28/02/2014	28/02/2014	482,81	108,94
02.01.23	1	31/03/2014	31/03/2014	90,03	65,97
02.01.23	1	30/04/2014	30/04/2014	135,79	51,88
02.01.23	1	31/05/2014	31/05/2014	242,97	242,97
02.01.23	1	30/06/2014	30/06/2014	150,97	27,45
02.01.23	1	31/07/2014	31/07/2014	393,80	263,90
02.01.23	1	31/08/2014	31/08/2014	157,55	157,55
02.01.23	1	30/09/2014	30/09/2014	654,63	654,63
02.01.23	1	31/10/2014	31/10/2014	323,82	323,82
02.01.23	1	30/11/2014	30/11/2014	52,32	52,32
02.01.23	1	31/12/2014	31/12/2014	171,26	171,26
02.01.23	1	31/01/2015	31/01/2015	337,08	0,00
02.01.23	1	28/02/2015	28/02/2015	119,45	0,00
02.01.23	1	31/03/2015	31/03/2015	66,93	0,00
02.01.23	1	30/04/2015	30/04/2015	56,27	0,00
02.01.23	1	31/05/2015	31/05/2015	542,88	0,00
02.01.23	1	30/06/2015	30/06/2015	28,97	0,00
02.01.23	1	31/07/2015	31/07/2015	274,73	0,00
02.01.23	1	31/08/2015	31/08/2015	396,00	0,00
02.01.23	1	30/09/2015	30/09/2015	2.463,73	0,00
02.01.23	1	31/10/2015	31/10/2015	1.979,57	0,00
02.01.23	1	30/11/2015	30/11/2015	1.244,52	0,00
02.01.23	1	31/12/2015	31/12/2015	5.233,35	0,00
				<b>57.872,42</b>	<b>25.107,64</b>

A infração 02, por sua vez, reconhecida a decadência dos períodos anteriores a 11/2011, não possui débito remanescente, uma vez que o lançamento apenas envolveu 3 competências sendo que uma delas já foi excluída pela JJF, após a revisão fiscal realizada pelo autuante.

Em relação às infrações 03 e 04, abordadas conjuntamente pelo recurso, entendo que não prospera

a pretensão da recorrente. Analisado o “doc. 03” mencionado pela autuada, foi possível verificar que as Notas Fiscais de nºs 5350, 5351, 16230 e 1969, escolhidas por amostragem no arquivo denominado “Infração 04 – Planilha de notas detalhadas” trazida pelo recorrente com o recurso, onde consta informação de que acobertam mercadorias destinadas ao uso e consumo do estabelecimento para as quais o diferencial de alíquota já foi recolhido, não se encontram inseridas no levantamento fiscal, corroborando o entendimento da JJF de que o contribuinte não se desincumbiu do seu ônus probatório, considerando inclusive que se trata de elemento probatório que deveria dispor, na forma do art. 142 do RPAF/BA.

Diante do exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para modificar a decisão de primeira instância, acolhendo a decadência dos créditos anteriores a 11/2011, reduzindo o auto de infração na forma do demonstrativo abaixo:

INFRAÇÃO Nº	CONCLUSÃO	IMPOSTO	MULTA
1	PROVIDO EM PARTE	25.107,64	100%
2	PROVIDO EM PARTE	0,00	0
3	MANTIDA	27.515,88	60%
4	MANTIDA	4.027,34	60%
<b>TOTAL</b>	-	<b>56.650,86</b>	

#### VOTO VENCEDOR

Peço vênia ao nobre Relator para apresentar entendimento divergente, especificamente naquilo que diz respeito ao acolhimento da alegação decadencial, que entendo descabida, nos termos em que segue.

Entendeu o n. Relator, que o Estado da Bahia não mais possuía direito de lançar os valores de ICMS relativos aos meses anteriores a novembro de 2011, exigidos nas infrações 01 e 02, ao argumento de que deveria ser feita a contagem do prazo decadencial com base no art. 150, § 4º do CTN, ou seja, a partir da ocorrência do fato gerador.

As infrações foram descritas da forma abaixo:

*Infração 01 – Operação realizada sem emissão de documento fiscal ou com emissão de outro documento não fiscal (pedido, comanda, orçamento e similares), com denominação, apresentação ou qualquer grau de semelhança a documento fiscal – que com este possa confundir-se ou substituí-lo – em flagrante desrespeito às disposições da legislação tributária. Valor exigido: R\$57.872,42, acrescido da multa de 100%.*

*Constou ainda da peça acusatória que a referida infração foi “Apurada a partir da constatação da falta de emissão de documentos fiscais, evidenciada pelo confronto entre os valores constantes no relatório diário de operações TEF, informados pelas Administradoras de cartões de crédito/débito e os valores de pagamentos por meio de cartão de crédito/débito, constantes em documentos fiscais emitidos pelo contribuinte, presunção autorizada conforme determinação do art. 4º, § 4º, inciso VI, alínea “b” e inciso VII da Lei nº 7.014/96”. Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2011 e 31/12/2015”.*

*Infração 02 – Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação e/ou exterior. Valor exigido: R\$1.408,56, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inc. II, letra “d” da Lei nº 7.014/96. Fatos geradores verificados em ago e out de 2011 e mai de 2013.*

Trata-se, como se vê, de conduta omissiva (Infração 01), e de falta de pagamento do ICMS (Infração 02).

A aplicação do prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º contraria, ao meu ver, o Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0, cuja Nota 1 veiculou o seguinte entendimento:

*“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, 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; 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.”*

Como se depreende da leitura acima, a situação prevista na Infração 02 se subsume ao conteúdo veiculado na alínea “a” do IU. Ou seja, trata-se de conduta em que o Sujeito Passivo, embora tenha declarado as operações, não fez o pagamento respectivo, o que atrai a incidência do art. 173, inciso I do CTN, o qual define o termo *a quo* da contagem do prazo decadencial, como sendo o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme abaixo:

*“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;  
...”*

Já a Infração 01, tem a sua conduta subsumida ao veiculado na alínea “b” do incidente de uniformização da PGE, pois se trata de situação em que o Sujeito Passivo omitiu a realização de operações tributáveis, apurada a partir da constatação da falta de emissão de documentos fiscais, evidenciada pelo confronto entre os valores constantes no relatório diário de operações TEF, informados pelas Administradoras de cartões de crédito/débito e os valores de pagamentos por meio de cartão de crédito/débito.

Ora, a omissão das operações autuadas se constitui em ato ilícito de maior gravidade, que justifica, inclusive, a aplicação de sanção pecuniária de 100%, a maior na escala de penalidades previstas na Lei nº 7.014/96.

Tendo omitido tais operações, jamais poderiam ser objeto de homologação, como pretende o n. Relator, já que tais fatos não guardam qualquer relação de pertinência com o débito parcial declarado, afastando-se, por completo, a possibilidade de se vincular o pagamento parcial existente com tais operações:

Esse é o entendimento do STJ, veiculado no julgamento do REsp 1842061/SP, conforme ementa abaixo:

*PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. PAGAMENTO A MENOR. CREDITAMENTO INDEVIDO. TERMO INICIAL. FATO GERADOR. ART. 150, § 4º, DO CTN. MULTA DO ART. 1.026 DO CPC. APLICAÇÃO NÃO ADEQUADA NA ESPÉCIE.*

...

*II - O prazo decadencial do tributo sujeito a lançamento por homologação, inexistindo a declaração prévia do débito, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, tem início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento de ofício poderia ter sido realizado, nos termos do art. 173, I, do CTN; ocorrendo o pagamento parcial, o prazo decadencial para o lançamento suplementar é de cinco anos contados do fato gerador, conforme a regra prevista no art. 150, § 4º, do CTN. Precedentes.*

...

*(AgInt no REsp 1842061/SP, Rel. Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 16/12/2019, DJe 18/12/2019)*

Perceba-se que o entendimento veiculado pelo acórdão acima, a declaração prévia do débito, é elemento relevante para propiciar o conhecimento dos fatos jurídicos a ele relacionados. Não pode, por óbvio, ser tomado como referência para antecipar a contagem do prazo decadencial, relativamente a fatos que não guardam relação de pertinência com o pagamento parcial realizado.

Ora, se a declaração foi tida pelo STJ como elemento de relevância a orientar a subsunção do fato (contagem do prazo decadencial), à norma tributária, injusto seria dispensar-se tratamento jurídico distinto a condutas cujas naturezas são idênticas, quais sejam, a omissão parcial e a omissão total dos fatos geradores.

Assim, peço vênias ao n. Relator 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 não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado, e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **278906.3008/16-2**, lavrado contra **A E G CALÇADOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$72.252,00**, acrescido das multas de 60% sobre R\$31.946,36, e 100% sobre R\$40.305,64, previstas respectivamente no art. 42, incisos II, “d” e IV, “h” da Lei nº 7.014/96, e dos demais acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Luiz alberto Amaral de Oliveira, Antonio Dijlama Lemos Barreto, Ildemar José Landin, Laís de Carvalho Silva e Rubens Bezerra Soares.

VOTO VENCIDO – Conselheiros(as): Anderson Ítalo Pereira

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 30 de setembro de 2021.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ANDERSON ÍTALO PEREIRA – RELATOR/VOTO VENCIDO

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA - VOTO VENCEDOR

EVANDRO KAPPES– REPR. DA PGE/PROFIS