

A. I. N° - 298958.0012/19-0
AUTUADO - CENCOSUD BRASIL COMERCIAL LTDA.
AUTUANTE - JOSMAN FERREIRA CASAES
ORIGEM - IFEPE NORTE
PUBLICAÇÃO - INTERNET 20/08/2021

2^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0132-02/21-VD

EMENTA: ICMS. **1. CRÉDITO FISCAL. USO INDEVIDO.** **a)** MERCADORIA DE USO E CONSUMO. Razoável dúvida dada à variedade de aplicação de mesmo item como para uso e consumo, insumo ou ativo fixo. Não comprovado dolo, fraude ou simulação. Reconhecida incidência de decadência por contagem do prazo previsto no art. 150, § 4º CTN, para a única ocorrência (31/01/2014). Infração insubstancial. **b)** MERCADORIAS ISENTAS. Incidência de prazo decadencial pela regra geral (CTN: art. 173, I). Afastado argumento de decadência. Configurando o uso de crédito fiscal manifestamente ilegítimo. **c)** MERCADORIAS COM ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA TOTAL. Incidência de prazo decadencial pela regra geral (CTN: art. 173, I). Afastado argumento de decadência. Valor reduzido por comprovada devolução de mercadorias (CFOP 1.202) **d)** DESTAQUE A MAIS EM DOCUMENTOS FISCAIS DE ENTRADA REGISTRADAS. Razoável dúvida quanto ao imposto destacado e pago na aquisição, bem como a não comprovação de dolo, fraude ou simulação. Reconhecida a decadência parcial pela aplicação do prazo especial art. 150, § 4º CTN. **2. RECOLHIMENTO A MENOS. OPERAÇÕES DE SAÍDAS. APLICAÇÃO DE ALÍQUOTA DIVERSA DA PREVISTA NA LEGISLAÇÃO.** Operações escrituradas. Admitida razoável dúvida quanto ao imposto a ser destacado nas saídas face a variedade de itens comercializados na atividade empresarial (Supermercado). Não comprovação de dolo, fraude ou simulação. Reconhecida a decadência parcial pela aplicação do prazo especial art. 150, § 4º CTN. Infração insubstancial em parte. **3. MULTA. FALTA DE REGISTRO DE NFS DE ENTRADA.** **a)** Mercadorias tributáveis. Operações não declaradas repercutem em não apuração do imposto. Afastado argumento de decadência por aplicação de contagem de prazo pela regra geral do art. 173, I do CTN. Infração insubstancial. **b)** Mercadorias não tributáveis. Infração reconhecida. Indeferido o pedido de diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

Lavrado em 25/09/2019, o presente Auto de Infração formaliza a exigência de crédito tributário no valor de **R\$44.493,42**, decorrentes das seguintes infrações à legislação do ICMS:

01 - 01.02.02 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. Valor: **R\$253,53**. Período: Janeiro 2014. Enquadramento legal: Art. 29, § 1º, II, e art. 53, III da Lei 7.014/96. MULTA: 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da lei 7.014/96.

02 - 01.02.03. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de mercadorias beneficiadas com isenção do imposto. Valor: **R\$7.643,55**. Período: Março, Maio, Junho, Outubro e Dezembro 2014, Janeiro, Março a Dezembro 2015. Enquadramento legal: Art. 29, § 2º da Lei 7.014/96 C/C art. 310, I, “a”, do RICMS-BA. Multa: 60%, conforme previsto na alínea “e” do inciso VII, “a”, do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

03 – 01.02.06 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria (s) adquirida(s) com pagamento de imposto por substituição tributária. Valor: **R\$27.088,91**. Período: Janeiro, Março a Dezembro 2014, Janeiro, Março a Dezembro 2015. Enquadramento legal: Arts. 9º e 29, § 4º, II da Lei 7.014/96, c/c o art. 290, II do RICMS-BA/2012. MULTA: 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da lei 7.014/96.

04 – 01.02.41. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque de imposto a maior nos documentos fiscais. Valor: **R\$946,43**. Período: Janeiro a Outubro e Dezembro 2014, Janeiro a Março, Julho, Setembro, Outubro e Novembro 2015 e Janeiro 2016. Enquadramento legal: Arts. 29 e 31, da Lei 7.014/96 c/c art. 309, § 7º, do RICMS-BA. Multa: 60%, art. 42, VII, “a” da Lei 7.014/96.

05 – 03.02.02 - Recolheu a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Valor: **R\$2.097,29**. Período: Janeiro 2014 a Dezembro 2015. Enquadramento legal: Arts. 15, 16 e 16-A, da Lei 7.014/96. MULTA: 60%, prevista no art. 42, II, “f” da lei 7.014/96.

06 - 16.01.01 – Deu entrada no estabelecimento de mercadoria(s), bem(ns) ou serviço(s) sujeitos a tributação, sem o devido registro na escrita fiscal. Valor: **R\$782,57**. Período: Janeiro a Dezembro 2014, Fevereiro, Abril, Agosto e Novembro 2016. Enquadramento legal: Arts. 217 e 247, do RICMS-BA/2012. MULTA: 1% do valor do bem, mercadoria ou serviço entrado no estabelecimento ou que por ele tenham sido utilizados, prevista no art. 42, IX da lei 7.014/96.

07 – 16.01.02 – Deu entrada no estabelecimento de mercadoria (s) não tributável (is) sem o devido registro na escrita fiscal. Valor: **R\$5.681,14**. Período: Janeiro a Dezembro 2014, Janeiro, Maio a Julho, Outubro e Novembro 2016. Enquadramento legal: Arts. 217 e 247 do RICMS-BA/2012. Multa: Art. 42, XI, da Lei 7.014/96.

Na Impugnação (fls. 27 a 46), de logo, a Impugnante informa reconhecer a exação pela Infração 07, efetuando seu pagamento (Doc. 2), protestando as demais.

Tendo em vista que tomou ciência do AI em 30/09/2019, preliminarmente, o sujeito passivo argui a decadência parcial do crédito tributário até 29/09/2014, por entender aplicar-se ao caso a regra do período decadencial exposta no art. 150, § 4º, do CTN conforme excertos de doutrina, ementas de decisões judiciais e Súmula 555/STJ (reproduzidos)

A seguir passa a pontuar sua contestação da seguinte forma:

Infração 03 – Uso indevido de crédito fiscal, referente a mercadorias da ST

Diz que o Autuante não observou que diversas mercadorias foram objeto de devoluções de vendas, cujo suposto crédito indevido é igual ao montante de venda tributada na saída, fato que anula a exigência fiscal, de modo que o fisco não foi prejudicado, caso tenha se ocorrido o creditamento do imposto, pois também ocorreu estorno quando da devolução das mercadorias, de modo que a infração não pode ser mantida.

Aduz que a comprovação das devoluções pode ser extraída dos dados contidos na planilha do CD anexo (Doc. 2 – arquivo defesa Infração 03).

Infração 05 – Recolhimento a menos de ICMS em face de aplicação de alíquota diversa da legalmente prevista, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas.

Alega que ao apurar o valor da exação, o Autuante não observou que grande parte do período foi alcançado pela decadência e outro equívoco foi ter incluído no levantamento fiscal operações de transferência entre estabelecimentos, fora da incidência de ICMS, conforme Súmula 166/STJ, art. 155, II, § 2º, da CF/88, art. 146, I e II, “a” do CTN, art. 2º, I da LC/87/96 (reproduzidos), entendimentos em excertos de doutrina e ementas de decisões judiciais, expostos.

Seguindo, passa a discorrer sobre princípios norteadores do PAF, especificamente, o da verdade material.

Aduz que a realização de diligência é necessária para demonstrar a improcedência do AI, pois, diz: a) restou demonstrado que parte da exação foi atingida pela decadência; b) parte das mercadorias foram devolvidas e o estorno do crédito não causou prejuízo ao fisco; c) se faz necessária a análise das operações de transferência entre filiais.

Concluindo, pede: a) realização de diligência; b) cancelamento do AI.

O autuante presta Informação Fiscal às fls. 66-73.

Infração 01 – Uso indevido de crédito fiscal referente aquisição de material para uso e consumo.

Citando o Incidente de Uniformização PGE 2016.194710-0 (Nota 2), entende que o prazo decadencial é contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte e os valores exigidos não foram alcançados pela decadência.

Infração 02 – Uso indevido de crédito fiscal relativo a mercadorias beneficiadas com isenção.

Diz que sua análise se assemelha à da Infração 01. Portanto não foi alcançada por decadência.

Infração 03 – Uso indevido de crédito fiscal relativo a mercadorias da ST.

Com relação à decadência, copia a análise dada às anteriores infrações e no que diz respeito à alegação de devolução de mercadorias da ST, reconhece a pertinência parcial da alegação defensiva, uma vez ter detectado notas fiscais de devolução de venda (CFOP 1.202) nas planilhas suporte da infração, as quais foram excluídas, mediante refazimento do procedimento fiscal, cuja exação foi reduzida de R\$ 27.088,91 para **R\$25.642,91**.

Infração 04 – Uso indevido de crédito fiscal em decorrência de destaque de imposto maior que o legalmente previsto.

Diz que o Impugnante nada falou acerca dessa infração.

Infração 05 – Recolhimento de ICMS a menos em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas.

Sobre o prazo decadencial, diz não assistir razão à alegação defensiva, “pois poderá se subsumir a hipótese de dolo, fraude ou simulação, o que, neste caso, o prazo decadencial é contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte”.

Quanto à alegação relativa à não incidência de ICMS nas transferências internas entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, diz não ver relação entre tais transferências (entradas de mercadorias) e o recolhimento a menos de ICMS por ter praticado operações tributáveis a menos.

Infração 06 – Entradas de mercadorias tributáveis sem registro na escrita fiscal.

Diz que o Impugnante nada falou acerca dessas infrações.

Infração 07 – Entradas de mercadorias não tributáveis sem registro na escrita fiscal.

Concluindo, informa que ante o acatamento parcial das alegações expurgos relativos à Infração 03, o valor do AI passou para **R\$43.047,42**.

Regularmente cientificado do ajuste, às fls. 82-85 o sujeito passivo se manifesta sobre a Informação Fiscal. Após resumir o teor da Informação Fiscal, entendendo que o Autuante se baseia em falta de recolhimento de ICMS e em descumprimento de obrigação acessória, discorda da aplicação da regra de prazo decadencial contida no art. 173, I do CTN, pois, em todo o período

que considera decaído o Recorrente pagou ICMS próprio e por ST, bem como cumpriu todas suas obrigações acessórias atinentes ao ICMS, o que diz afastar a regra contida no art. 173, I do CTN, devendo ser aplicada a regra do art. 150, § 4º do CTN.

Quanto às obrigações acessórias, destaca que o Autuante atesta que o contribuinte, ainda que parcialmente, escriturou as operações e notas fiscais nos livros próprios, de modo que não se trataria de “descumprimento de obrigação acessória”, mas de “possíveis equívocos” cometidos pelo contribuinte no envio das informações, fato que não autoriza aplicação do prazo decadencial contido no art. 173, I do CTN.

Infração 03

Diz que o Autuante apenas excluiu as notas fiscais com CFOP 1.202, mantendo as demais operações de devolução, requerendo nova análise do caso.

Infração 05

Diz que além de ignorar a decadência ocorrida, o Autuante fez tábula rasa quanto à não ocorrência de fato gerador de ICMS nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, de modo que reitera seus argumentos defensivos e o pedido de revisão do caso.

Infração 07

Reconhece a exação.

Concluindo, requer que o AI seja julgado improcedente.

Conforme pedido de fl. 93, tendo em vista que o PAF retornou ao CONSEF sem ciência do Autuante sobre a nova manifestação defensiva, ele foi convertido em diligência para tanto.

Por consequência, o Autuante presta Informação Fiscal às fls. 98-102.

Infração 03 – Uso indevido de crédito fiscal adquiridas com substituição tributária

Diz concordar com o Impugnante quanto à não ocorrência do fato gerador de ICMS nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, como pacificado pelo STF e que a Recorrente corrobora a autuação, já que se não incide ICMS nas saídas de mercadorias, a Autuada também não poderia utilizar o crédito fiscal nas entradas de mercadorias recebidas. Portanto, mantém a exação.

Infração 05 – Recolhimento de ICMS a menos por aplicação de alíquota diversa da prevista legalmente

Diz caber razão à alegação defensiva acerca das transferências de mercadorias entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, ao tempo que informa a exclusão de tais mercadorias das planilhas de débito, ante o seu refazimento, mas que da infração remanesce o crédito de R\$1.808,33.

Infração 07

Informa que o Impugnante reconhece a procedência do lançamento.

Concluindo, informa que ante o acatamento parcial das alegações e expurgos relativos às Infrações 03 e 05, o valor do AI passou para **R\$42.758,46**.

Tendo em vista que o PAF, sofrendo ajuste no valor da exação, retornou ao CONSEF sem conhecimento do Autuado, conforme pedido de fl. 105, o PAF foi novamente baixado em diligência à Infaz de origem para:

Autuante

- a) Produzir e juntar à Informação Fiscal de fls. 98-102, o demonstrativo de débito contendo os valores de todas as infrações, por ocorrência;

- b) Promover a intimação do sujeito passivo, com entrega de cópia da Informação Fiscal e dos papéis de trabalho produzidos para que, querendo, ele se manifeste no prazo regulamentar.

Por consequência, às fls. 113-114, consta Informação Fiscal com mesmo teor da anterior acompanhada dos documentos de fls. 115-119, que acusam o cumprimento do requerido no item “b”, da diligência deferida.

Intimado a respeito, o Impugnante se manifestou (fls. 121-128). Repisa seus argumentos sobre a decadência e, quanto à Infração 03, diz que o Autuante “não acatou a demonstração de que diversas mercadorias foram objeto de devoluções de vendas ocorridas no período cujo suposto crédito indevido é igual ao montante de venda tributada na saída, o que que anula a exigência, devendo ser realizada nova diligência fiscal”.

Infração 05

Diz que a despeito da exclusão das transferências de mercadorias entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, não excluiu os períodos atingidos pela decadência, o que torna necessária a reforma dos demonstrativos atinentes a essa infração”.

Conclui pedindo a improcedência do AI.

Presente na sessão de julgamento, na representante legal do sujeito passivo, Dra. Marina Marques Gomes, OAB/DF 60.634, limitou-se a acompanhar o julgamento.

VOTO

Como acima relatado, o presente Auto de Infração conduz 07 (sete) infrações pelas quais, originalmente, exige o valor de R\$44.493,42.

Examinando os autos constato estar o PAF consoante com o RICMS-BA e com o RPAF-BA/99, pois o lançamento resta pleno dos essenciais pressupostos formais e materiais e os fatos geradores do crédito tributário constam claramente demonstrados.

Assim, considerando que: a) conforme documentos/recibos de fls. 06, 12, 14, 75, 115, 117, 118 e 119, cópia do Auto de Infração e dos papéis de trabalho indispensáveis para o esclarecimento dos fatos narrados no corpo do auto foram entregues ao contribuinte; b) na lavratura do Auto de Infração foi devidamente cumprido o disposto no art. 142 do CTN, bem como nos artigos 15, 19, 26, 28, 30, 38, 39 (em especial quanto ao inciso III e §§, 41, 42, 43, 44, 45 e 46 do RPAF; c) o processo se conforma nos artigos 12, 16, 22, 108, 109 e 110 do mesmo regulamento; d) as infrações estão claramente descritas, corretamente tipificadas e têm suporte nos demonstrativos e documentos fiscais autuados, emitidos na forma e com os requisitos legais (CDs de fls. 25, 74 e 103); e) as infrações estão determinadas com segurança, bem como identificado o infrator, constato não haver vício a macular o PAF em análise.

Tendo em vista que a Impugnante reconhece o cometimento da Infração 07, esta não integra a lide carreada nos autos.

Quando necessária à formação do meu convencimento, diligências foram efetuadas. Por já considerar a suficiência dos elementos contidos nos autos, com fundamento no art. 147 do RPAF, indefiro o pedido de diligência que restou formulado.

Trata-se de exação fiscal relacionada a tributo originalmente sujeito a lançamento por homologação (CTN: art. 150) em que a legislação atribui ao sujeito passivo a prática de todos os atos de valoração da obrigação tributária, inclusive o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, cabendo a esta apenas homologar os atos de natureza fiscal do contribuinte no prazo decadencial. Nesse caso, ainda que sobre a obrigação tributária não influam quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, em sendo praticados, os atos são, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação (§§ 2º e 3º do artigo 150 do CTN):

*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.*

...

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

Dizendo somente ter conhecido o A.I. lavrado em 25/09/2019, quando da sua assinatura em 30/09/2019, o Impugnante suscitou a decadência parcial dos créditos tributários reclamados. Estes, relacionados aos fatos geradores anteriores a 29/09/2014 (Infrações 01 a 06), sob o argumento que ao caso se aplica a regra de contagem do prazo decadencial exposta no art. 150, § 4º do CTN:

Art. 150...

...

§ 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.

A *contrarium sensu*, a Autoridade fiscal autuante, dizendo trata-se de lançamento tributário de ofício, sustenta a aplicação da regra decadencial expressa no art. 173, I, do CTN:

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;

Pois bem, em todas infrações contidas do AI existem ocorrências no exercício 2014, inclusive na Infração 07, reconhecida e paga pelo sujeito passivo. Assim, a questão preliminar há que ser, também, primeiramente enfrentada.

Instalado tal conflito interpretativo, sua resposta há de começar por definir qual é o objeto da homologação pela Administração. Nesse sentido, a doutrina se divide entre os que entendem ser apenas o pagamento (por todos: COÊLHO, Sacha Calmon Navarra. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 11ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 684 em que diz: “*lançamento é ato pleno de conteúdo. A homologação é mera acordânci a relativa a ato de terceiro, no caso o contribuinte, de natureza satisfativa, i.e., pagamento. Por isso, o §1º diz que o pagamento ‘extingue’ o crédito, mas sob a ‘condição resolutória’ de ulterior ‘homologação do lançamento’. Que lançamento? O que a Fazenda homologa é o pagamento. Esta homologação equivaleria a um lançamento, segundo o dizer do CTN. O pagamento fica em suspenso, não produz efeitos, salvo se ocorrer homologação expressa*”), e os que entendem ser toda a atividade prévia exercida pelo obrigado tributário (por todos: BORGES. José Souto Maior. *Lançamento tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1981, p. 444-445).

Com todo respeito à primeira, sigo a segunda corrente doutrinária, pois, da leitura do art. 150, *caput*, CTN, pode-se inferir que a autoridade administrativa, no “lançamento por homologação”, tem competência para homologar a **atividade exercida pelo sujeito passivo** (inclusive a de pagamento). É o que o legislador nos assegura interpretar firmando que a “*autoridade, tomando **conhecimento da atividade** assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa*”. Portanto, repito, entendo que o objeto da homologação é a atividade do sujeito passivo, até porque o legislador utiliza o pronome “**a**” na locução “expressamente **a** homologa”, referindo-se à atividade, e não o pronome “**o**”, que poderia se referir ao pagamento.

Nesse sentido, para o ICMS da Bahia, observo que o artigo 107-A do COTEB que dispunha como “*dies a quo*” da contagem do prazo decadencial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento tributário poderia ter sido efetuado para qualquer situação, independentemente

da conduta do contribuinte, foi revogado pela Lei 13.199, de 28/11/2014, fundamentalmente, por força da Súmula Vinculante (SV) nº 08, de 12 de junho de 2008 do STF, que afastou a possibilidade de regulação desse instituto do direito em outra legislação que não seja Lei Complementar à Constituição Federal.

Em âmbito nacional, como regra geral o CTN regula o prazo decadencial no art. 173 dispendo que 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; II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Ocorre que para o lançamento por homologação, que se dá quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, o § 4º do artigo 150 do CTN dispõe que, se a lei não fixar prazo para a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador.

Expirando-se esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, **salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação**. Esta regra decadencial, tida pela doutrina como “especial” se aplica ao ICMS nas regulares antecipações feitas pelo contribuinte.

Como havia divergentes interpretações entre os julgamentos do CONSEF e a jurisprudência dos órgãos superiores do Poder Judiciário baiano e nacional, a Procuradoria Geral do Estado, órgão de assessoramento jurídico do Estado, competente para formar, em última instância a jurisprudência administrativa do Estado (Constituição Estadual: Art. 140; Regimento Interno da PGE: Art. 2º, incisos I, V e XXI) foi instada a pronunciar acerca do tema. Por consequência, a PGE enunciou o Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0, abaixo transcrito, consolidando a jurisprudência administrativa acerca da decadência com relação ao ICMS.

Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0

Entendimento firmado: Conta-se o prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no art. 150, § 4º, do CTN, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário (entendendo-se como tal as operações ou prestações tributáveis), apura o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas.

Ressalva: O entendimento firmado deve ser aplicado apenas aos fatos geradores ocorridos posteriormente a 12/06/2008, data em que editada a Súmula Vinculante nº 08 pelo STF. Antes desta data, como não havia provimento judicial definitivo e vinculante acerca da questão, não dispunha a Administração de substrato jurídico que lhe autorizasse negar aplicação à norma do art. 107-B, § 5º, do COTEB, então válida, vigente e eficaz.

Nota 1: Conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, com fundamento no art. 173, I, do CTN, quando: a) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, mas não efetua o respectivo pagamento; b) o contribuinte não declara a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omite a realização da operação ou prestação tributável; c) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, efetua o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente, o Fisco verifica que o valor recolhido foi menor que o efetivamente devido em virtude da configuração de dolo, fraude ou simulação.

Nota 2: As hipóteses de dolo, fraude ou simulação são ressalvadas da regra constante do art. 150, § 4º, do CTN, sujeitando-se, por conseguinte, ao disposto no art. 173, inc. I, do mesmo Código. Nessa esteira, ainda quando tenha o contribuinte efetuado o pagamento parcial do imposto correspondente às operações declaradas, há casos específicos em que o prazo decadencial deverá ser contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em

que ocorrido o fato gerador. Assim o será, por exemplo, quando o valor recolhido for tão insignificante em relação às operações declaradas, que se poderá ter por caracterizada a hipótese de fraude ou simulação.

De igual forma, quando se verifique o pagamento a menor por força da utilização de créditos fiscais manifestamente ilegítimos, a situação poderá se subsumir à hipótese de dolo, fraude ou simulação. (grifos meus)

Revela-se, portanto, a importância da análise do caso concreto, para fins de adequada definição do critério de contagem do prazo decadencial. Ademais, para identificação do marco temporal concernente à data em que “o lançamento poderia ter sido efetuado” (art. 173, I, CTN) -, é mister seja previamente constituído, na esfera administrativa, o fato jurídico concernente à existência de dolo, fraude ou simulação.

Observando que, sem esgotar o tema, o parecer PGE se limita a orientar o proceder do fisco baiano oferecendo alguns exemplos para aplicação das regras de contagem do prazo, para o crédito tributário decorrente de lançamento de ofício – que pode ocorrer em todos os tributos, e que é o caso -, a maior doutrina brasileira entende que sua constituição se completa com a ciência do devedor acerca da exigência tributária, pois esta lhe possibilita conhecer as condições em que deve adimplir a dívida, bem como exercer seu direito de contestá-la.

Nesse caso, havendo declaração e pagamento do valor mensal que o contribuinte apura, a publicidade e a constituição do crédito ocorre com a confissão da existência da obrigação tributária. Esta confissão é explicitada e primeiramente valorada pelo próprio contribuinte na sua escrituração fiscal (EFD), cujo fiel espelho passa ao fisco informando a apuração periódica do imposto, inclusive declarando valores, por exemplo, na Declaração de Contribuições e Tributos Federais - DCTF ou de Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, hoje DMA, entregues.

Assim, quando o imposto é apurado, ainda que declarado ao ente tributante, mas não é recolhido, a jurisprudência não só é firme que a contagem do prazo ocorre pela regra do art. 173, I do CTN, como entende configurar crime contra a ordem tributária (HC 442494 SC 2018/0068488-5, DJ 03/04/2018, Relator Ministro Rogerio Schietti Cruz). Portanto, situação que se inclui na norma de exceção contida na parte final do § 4, do art. 150, do CTN.

Nesse caso, ainda que o ente tributante tenha 5 (cinco anos) para cobrar o valor declarado, nem mesmo há necessidade de constituição do crédito fiscal por lançamento de ofício, podendo ser diretamente inscrito na Dívida Ativa (RPAF: Art. 54-A).

No caso concreto, é de se entender que os valores pagos pelo sujeito passivo antes da autuação estão sendo homologados, o que não implica em homologação de todos os procedimentos prévios a cargo do contribuinte, tampouco de que todo imposto incidente sobre todas as reais operações foram pagos. Portanto, quanto à parte declarada e paga pelo sujeito passivo, corretamente reconheço incidir a regra especial de contagem do prazo decadencial exposta no CTN (art. 150, § 4º) que é a regra especial aplicada aos tributos sujeitos originalmente ao lançamento por homologação.

Sem embargo, para tais tributos – como é o caso do ICMS – com a locução “*salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação*”, no § 4º, o legislador foi bastante claro para a aplicação excepcional da regra geral de contagem de prazo contida no CTN (art. 173, I), e é a isto que se refere o último parágrafo da parte Nota 2 do *Incidente de Uniformização n° PGE 2016.194710-0*, que aqui não se faz demais repetir:

Revela-se, portanto, a importância da análise do caso concreto, para fins de adequada definição do critério de contagem do prazo decadencial. Ademais, para identificação do marco temporal concernente à data em que “o lançamento poderia ter sido efetuado” (art. 173, I, CTN) -, é mister seja previamente constituído, na esfera administrativa, o fato jurídico concernente à existência de dolo, fraude ou simulação. (grifei)

Pois bem, tratando de fato gerador com período de apuração mensal, a primeira observação a fazer é que todas, até para a concreta viabilidade operacional e controle, as ocorrências de cada período se concentram na data de cada apuração para efeito de formação da relação jurídica obrigacional, data também em que se deve considerar a do fato gerador para cada bloco de operações mensais.

Segundo, tratando-se de tributo primeiramente apurável pelo contribuinte, em caso de auditoria posterior, muitas são as situações que podem ocorrer e que para efeito de contagem do prazo decadencial, podem enquadrar-se na regra do art. 150, § 4º, ou, por exceção, na regra do art. 173, I, ambos do CTN. Por exemplo:

- a) Em caso de apuração de imposto devido por auditoria de levantamento quantitativo de estoque ou presunções legais em que se constata/confirma imposto devido por omissão de saídas de mercadoria tributável (que não é o caso em tela), **dúvida não há que as respectivas operações não foram registradas nos livros fiscais próprios; não foram declaradas; não teve o débito pago** e, então, dúvida também não há que **o prazo decadencial deve ser contado com a regra do art. 173, I, do CTN**;
- b) Do mesmo modo, em caso de uso indevido de crédito fiscal, com mercadorias cuja saída posterior ocorre sem tributação ou com BC reduzida (como é o caso das Infrações 02 (aquisição de mercadorias beneficiadas com isenção) e 03 (aquisição de mercadorias com imposto pago por antecipação total), em que, além do impedimento legal para uso do crédito no todo ou em parte, essas situações são de fácil, comum e notório conhecimento na atividade comercial do sujeito passivo (supermercado), entendo não haver dúvida quanto ao uso de crédito fiscal **manifestamente ilegítimo**, pois, antecipadamente, o contribuinte é consciente das situações e se assim procedeu agiu com intenção de dolo, fraude ou simulação. Constituem-se, portanto, em exemplos enquadráveis na situação constante do parágrafo final da Nota 2 do Incidente de Uniformização da PGE retro reproduzido, de modo a se aplicar às ocorrências das **infrações 02 e 03** a regra geral de contagem do prazo decadencial contida no art. 173, I, do CTN
- c) Do mesmo modo, são os casos das **infrações 06 e 07** em que, não registrando as NFs nos livros próprios, o sujeito passivo não declarou as operações, não fez a apuração periódica do imposto, nem efetuou pagamento de suas obrigações principais computando tais documentos fiscais - Aplica-se, portanto, também a regra de prazo decadencial contida no art. 173, I, do CTN;
- d) Para as demais infrações **01** (Uso indevido de crédito fiscal por aquisição de material para uso e consumo), **04** (Uso indevido de crédito fiscal destacado em nota fiscal a mais que o previsto legalmente) e **05** (Recolhimento de ICMS a menos por aplicação de alíquota diversa da prevista legalmente nas operações de saídas), situações mais comuns a suscitar razoável dúvida de interpretação quanto à exatidão do legal cumprimento da obrigação tributária, já que, por exemplo, a depender da situação uma mesma mercadoria pode ser utilizada como uso e consumo, insumo ou considerada ativo fixo, bem como ocorrência de eventuais equívocos na tributação na saída de mercadorias na atividade do sujeito passivo em razão da variedade de itens comercializados (supermercado), além do fato de as operações terem sido registradas nos livros próprios, apurado imposto via conta corrente fiscal – ainda que em montante equivocado e pago em valor menor que o corretamente apurável -, tal informação foi passada ao fisco que, a partir do conhecimento da movimentação empresarial (EFD e DMA), teve 5 (cinco) anos para homologar o resultado da apuração declarada.

Portanto, observando que quando provado nos autos ocorrência de dolo, fraude ou simulação, mesmo em tais situações, aplica-se o prazo do art. 173, I, do CTN (exceção prevista no §4º, do art. 150), concluindo-se o lançamento em 30/09/2019 mediante ciência do sujeito passivo (após cinco anos contados a partir da data do fato gerador), entendo que,

ainda que devidas, as obrigações tributárias até 30/08/2014 – e não até 29/09/2014, como alega a Impugnante -, em face da periodicidade mensal de apuração no regime de conta corrente fiscal, as obrigações até 30/08/2014 não são passíveis de conversão em crédito tributário via lançamento de ofício, em face do transcurso do prazo decadencial contida no art. 150, § 4º, do CTN, por estarem extintas, a despeito da confusão conceitual do legislador na disposição do art. 156, V, do CTN, pois, por óbvio, dado ao impedimento para sua constituição, não existe crédito tributário.

Assim, em conclusão da apreciação sobre a preliminar de decadência, observando que o entendimento consagrado tanto na doutrina como na jurisprudência no caso do lançamento de ofício, a ciência do sujeito ativo sobre a exação fiscal, com seus efeitos de exigibilidade para pagamento ou sua suspensão pela apresentação da defesa administrativa, **reconheço a decadência parcial para as Infrações 01, 04 e 05** com fundamento na regra especial de contagem de prazo contida no art. 150, § 4º do CTN, e **não reconheço a decadência do direito de constituição do crédito tributário para ocorrências das infrações 02, 03, 06 e 07**, cuja contagem de prazo ocorre com a regra geral contida no art. 173, I do CTN, e crédito tributário foi constituído antes de seu esgotamento.

Tendo em vista que para a **infração 06** (entrada de mercadoria (s) bem (ns) ou serviço (s) tributável sem registro na escrita fiscal) a Impugnante apenas arguiu a incidência da decadência parcial, superada tal questão, com fundamento no art. 140 do RPAF, a tenho como subsistente:

Art. 140. O fato alegado por uma das partes, quando a outra não o contestar, será admitido como verídico se o contrário não resultar do conjunto das provas.

Quanto às demais infrações, tenho o seguinte:

Infração 01 (uso indevido de crédito fiscal por aquisição de material para uso e consumo)

Também para essa infração a Impugnante apenas arguiu a incidência da decadência parcial. Assim, superada tal questão reconhecendo a decadência por incidência de contagem do prazo contida no art. 150, § 4º do CTN, tendo em vista conter apenas a ocorrência 31/01/2014, a tenho como **insubsistente**.

Infração 02 (aquisição de mercadorias beneficiadas com isenção)

Como fez para a Infração 01, contra essa infração a Impugnante pugnou apenas pela incidência da decadência parcial. Assim, superada tal questão não reconhecendo a decadência em face da contagem do prazo decadencial ocorrer com a regra geral contida no art. 173, I do CTN, a tenho como subsistente, mantendo-se seu valor e demonstrativo de débito original.

Infração 03 (aquisição de mercadorias com imposto pago por antecipação total)

Por tratar de mercadorias com antecipação total do ICMS, cujas saídas devem ocorrer sem destaque do imposto, dizendo ser de possível comprovação na planilha gravada no CD que acompanhou a Impugnação (Doc. 2, fl. 74), a alegação defensiva é que a Autoridade Fiscal autuante não observou que diversas mercadorias foram objeto de devoluções de vendas no período, cujo crédito tido indevido é igual ao destacado quando da venda.

Quando da Informação Fiscal o autor do feito detectando existir entre as operações objeto da autuação algumas com CFOP 1.202 - *Devolução de venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, destinado a registrar as devoluções de vendas de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros, que não tenham sido objeto de industrialização no estabelecimento, cujas saídas tenham sido classificadas como "Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros"*, reconhecendo a pertinência da alegação, acertadamente o Autuante as excluiu da infração, legalmente ajustando o valor da sua exação de R\$27.088,91 para R\$25.642,91.

Quando da manifestação acerca da Informação Fiscal (fl. 82), a Impugnante apenas disse que sua alegação defensiva foi acatada parcialmente, especificamente com relação às notas fiscais com CFOP 1.202, mantendo-se as demais operações de devolução.

Para caso de devolução de mercadoria como alegado pela Impugnante, o RICMS-BA, dispõe:

Art. 451. Na devolução de mercadorias, o contribuinte inscrito no cadastro emitirá nota fiscal com destaque do imposto, se for o caso, mencionando o motivo da devolução, o número, a série e a data do documento fiscal originário, e ainda o valor total ou o relativo à parte devolvida, sobre o qual será calculado o imposto, tomando por base de cálculo e alíquota as mesmas consignadas no documento originário.

Art. 452. Na hipótese de devolução de mercadoria cuja entrada tenha ocorrido sem utilização de crédito fiscal pelo recebedor, será permitido a este creditar-se do ICMS lançado na nota fiscal de devolução, desde que em valor igual ao do imposto lançado no documento originário

...

Art. 454. O contribuinte que receber em virtude de troca ou desfazimento do negócio, mercadoria devolvida por produtor ou extrator ou por qualquer pessoa física ou jurídica não considerada contribuinte ou não obrigada a emissão de nota fiscal poderá creditar-se do imposto debitado por ocasião da saída da mercadoria, desde que haja prova inequívoca da devolução.

§ 1º Na hipótese deste artigo, o estabelecimento recebedor deverá:

I - emitir nota fiscal na entrada das mercadorias, mencionando a quantidade e a descrição da mercadoria, o número, a série, a subsérie e a data do documento fiscal originário, e o valor total ou o relativo à parte devolvida, sobre o qual será calculado o imposto a ser creditado, se for o caso;

II - obter, na nota fiscal referida no inciso I ou em documento apartado, declaração assinada pela pessoa que efetuar a devolução, com indicação do motivo da devolução, fazendo constar a espécie e o número do seu documento de identidade;

III - lançar a nota fiscal referida no inciso I no Registro de Entradas, consignando os respectivos valores nas colunas “ICMS - Valores Fiscais” e “Operações ou Prestações com Crédito do Imposto”, quando for o caso.

§ 2º A nota fiscal (entrada) emitida na forma do § 1º deste artigo servirá para acompanhar a mercadoria em seu transporte até o estabelecimento de origem.

Art. 455. Tratando-se de devoluções ocorridas no estabelecimento, o contribuinte poderá emitir uma única nota fiscal de entrada englobando todas as devoluções ocorridas durante o dia ou a semana, devendo especificar a quantidade e a descrição das mercadorias, o número, a série, a subsérie e a data dos documentos fiscais originários, sem prejuízo dos procedimentos previstos nos incisos II e III do § 1º do art. 454.

Ocorre que no demonstrativo suporte ajustado apenas remanesceram operações que caracterizam entradas para comercialização com os seguintes CFOPs: 1.102 - *Compra para comercialização*; 2.102 - *Compra para comercialização*; 2.152 - *Transferência para comercialização*

Por sua vez, na mídia CD na qual a Impugnante diz conter a comprovação das devoluções dessa infração “Defesa Infração 03”, constam as seguintes planilhas:

- a) Cópia da planilha original suporte da Infração;
- b) Planilha em que sem identificar e explicar a correspondência, para o exercício 2014 estratifica dados de 137 operações autuadas e para 2015, 448 operações, nas quais acrescenta três colunas relativas à “**Análises Cencosud**”, onde na primeira (CFOP Descrição) **preencheu escrevendo** “Compra p/ Comercialização”, deixando as demais (“Status” e “Tipo”) sem conteúdo;
- c) Planilhas “Itens” e “Vendas ECF”, ambas sem qualquer nota explicativa a que servem.

Ora, tendo em vista que: **a)** a planilha suporte da exação contém completo detalhamento individual das operações objeto de autuação (documento fiscal, data, nº, chave de acesso, UF, NCM, descrição da mercadoria, quantidade, unidade, CFOP, vlr total item vlr unit item, base cálculo, alíq, vlr ICMS, vlr estorno periódico e diferença/débito autuado), sendo 502 de 2014 e 463 em 2015, elementos plenamente suficientes a facultar o exercício do direito de defesa na forma prevista no art. 123, § 5º do RPAF; **b)** os elementos de prova apresentados pela Impugnante por não denotarem o cumprimento da específica legislação retro reproduzida não corroboram com a alegação defensiva no sentido de elidir a acusação fiscal, acolho o ajuste efetuado pelo autor do feito por

ocasião da Informação Fiscal para declarar essa infração como parcialmente subsistente no valor de R\$25.642,91, com o seguinte demonstrativo de débito:

DEMONSTRATIVO DE DÉBITO					
Data Ocorr	Data vencto	Base Calc	Alíq	Multa	ICMS dev
Infração 03					
31/01/2014	09/02/2014	7.961,65	17%	60%	1.353,48
31/03/2014	09/04/2014	8.283,94	17%	60%	1.408,27
30/04/2014	09/05/2014	14.304,76	17%	60%	2.431,81
31/05/2014	09/06/2014	10.653,29	17%	60%	1.811,06
30/06/2014	09/07/2014	8.573,41	17%	60%	1.457,48
31/07/2014	09/08/2014	2.048,24	17%	60%	348,20
31/08/2014	09/09/2014	5.252,41	17%	60%	892,91
30/09/2014	09/10/2014	6.774,59	17%	60%	1.151,68
31/10/2014	09/11/2014	4.594,18	17%	60%	781,01
30/11/2014	09/12/2014	5.755,71	17%	60%	978,47
31/12/2014	09/01/2015	9.328,06	17%	60%	1.585,77
31/01/2015	09/02/2015	4.115,82	17%	60%	699,69
31/03/2015	09/03/2015	13.352,24	17%	60%	2.269,88
30/04/2015	09/04/2015	10.493,94	17%	60%	1.783,97
31/05/2015	09/06/2015	4.156,94	17%	60%	706,68
30/06/2015	09/07/2015	9.707,29	17%	60%	1.650,24
31/07/2015	09/08/2015	3.116,65	17%	60%	529,83
31/08/2015	09/09/2015	4.376,59	17%	60%	744,02
30/09/2015	09/10/2015	5.118,47	17%	60%	870,14
31/10/2015	09/11/2015	6.373,24	17%	60%	1.083,45
30/11/2015	09/12/2015	3.624,94	17%	60%	616,24
31/12/2015	09/01/2016	2.874,29	17%	60%	488,63
Total Infração					25.642,91

Infração 04 (Uso indevido de crédito fiscal destacado em nota fiscal a mais que o previsto legalmente). Como fez para as infrações 01 e 02, contra essa infração o sujeito passivo pugnou apenas pela incidência da decadência parcial. Assim, reconhecendo a decadência parcial em face da contagem do prazo ocorrer com a regra geral contida no art. 150, § 4º, do CTN, excluindo-se do demonstrativo original as ocorrências até 31/08/2014, a tenho como parcialmente subsistente no valor de R\$575,17, mantendo-se o demonstrativo original a partir da ocorrência de 30/09/2014.

Infração 05 (Recolhimento de ICMS a menos por aplicação de alíquota diversa da prevista legalmente nas operações de saídas de mercadorias escrituradas)

Contemplando apenas operações de saída neste Estado com ICMS destacado nos documentos fiscais, a acusação tem suporte em demonstrativo analítico contendo completo detalhamento individual das operações objeto de autuação (documento fiscal, data, nº, chave de acesso, UF,

NCM, descrição da mercadoria, quantidade, unidade, CFOP, vlr total item vlr unit item, base cálculo, alíq, vlr ICMS, débito apurado).

Além da arguição de decadência parcial, com fundamento na Súmula 166/STJ, o protesto contra essa infração é que entre as operações objeto da autuação haveria as de transferência entre estabelecimentos do mesmo contribuinte que não sofrem tributação pelo ICMS.

Na fase de instrução processual o PAF foi diligenciado à Infaz de origem e o Autuante identificando pertinência na alegação defensiva, refazendo o procedimento excluiu tais operações ajustando o valor da exação de R\$2.097,29 para R\$ R\$1.808,33.

Sem embargo, ainda que reconhecendo a decadência para as ocorrências até 31/08/2014, verifico existência de vícios a macular essa acusação impedindo a determinação da infração com segurança, quais sejam: **a)** Incongruência entre a Infração tipificada (Recolhimento de ICMS a menos por aplicação de alíquota diversa da prevista legalmente nas operações de saídas de mercadorias escrituradas) e fatos objeto da acusação (transferência interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo sujeito passivo), reconhecidos, inclusive, pelo próprio autor do feito; **b)** Inconsistências entre os valores das ocorrências e os dos fatos geradores expostos nos demonstrativos suportes, tanto original como os refeitos, especialmente o relativo a 2015 – exemplo: janeiro 2015 (103,24 x 107,87). Então, com fundamento no art. 18, IV do RPAF, tenho por NULA a Infração 05:

Art. 18. São nulos:

...

IV - o lançamento de ofício:

a) que não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator;

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, conforme demonstrativo abaixo.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **298958.0012/19-0**, lavrado contra **CENCOSUD BRASIL COMERCIAL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento no valor **R\$33.861,63**, de ICMS, acrescido das multas de 60%, previstas no art. 42, VII, “a”, II, “a” da Lei nº 7.014/86, e dos acréscimos legais, além e **R\$6.463,73**, além das multas por falta de registro de NFs nos livros fiscais próprios, previstas no artigo 42, IX, do mesmo diploma legal e dos acréscimos moratórios conforme estabelece a Lei nº 9.837/05.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 21 de julho de 2021

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS – JULGADOR

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR - JULGADOR