

**PROCESSO** - A. I. Nº 206896.0010/17-3  
**RECORRENTE** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDO** - SAL E BRASA COMÉRCIO DE ALIMENTOS E BEBIDAS LTDA.  
**RECURSO** - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 2ª JJF nº 0212-02/21-VD  
**ORIGEM** - DAT METRO / INFAZ VAREJO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 28/12/2022

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO CJF Nº 0367-12/22-VD**

**EMENTA:** ICMS. RECOLHIMENTO A MENOS. APLICAÇÃO DE ALÍQUOTA DIVERSA DA PREVISTA NA LEGISLAÇÃO. NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. NOVO JULGAMENTO. A autuação se revela a importância da análise na definição do critério de contagem do prazo decadencial, pois para identificação do marco temporal concernente à data em que “o lançamento poderia ter sido efetuado” (Art. 173, I do CTN) -, é mister seja previamente constituído, na esfera administrativa, o fato jurídico concernente à existência de dolo, fraude ou simulação. Deve-se ser aplicada a regra do Art. 150, § 4º do CTN, ou seja, contagem iniciada a partir da ocorrência do fato gerador para a infração, a qual é relativa a operações declaradas pelo Autuado em sua escrituração, mas cujo ICMS foi tributado a menor. Portanto, às operações ocorridas a partir do mês de junho de 2012, com vencimento do recolhimento efetuado a menor previsto para momentos após 01/07/2012. Entretanto, verifica-se que na decisão de piso só foi analisada a prejudicial de mérito relativa à decadência, sem que tenham sido averiguados os argumentos do recorrido quanto ao recolhimento a maior de valores a partir do mês de junho de 2012, tendo sido alegado que estes valores não foram considerados na apuração. Modificada a Decisão recorrida. Nos autos, expressa a ciência ao Autuado do Auto de Infração, com confirmação de recebimento em 30/06/2017, via o SEDEX dos Correios (AR 417500783BR), foram entregues todos os documentos e arquivos. Portanto, considerando o *dies ad quem* de 30/06/2017, passo a analisar qual o dispositivo que se aplica à infração, de forma a definir o *dies a quo*, se o Art. 150, § 4º ou o Art. 173, I do CTN. Retorna-se os autos à primeira instância para novo julgamento no sentido de analisar todos os fatos não abordados devido às falhas apontadas. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão não unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso de Ofício apresentado ao referido Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 20/06/2017 e refere-se à cobrança de ICMS recolhido a menor referente a refeições, apurado de acordo com o Regime de Apuração em Função da Receita Bruta. Código da infração 01 - **03.03.02**. Lavrado em apenas uma infração, no valor histórico de R\$ 110.034,02, conforme período de 2012 a 2015.

A Autuada apresentou impugnação, por intermédio de seus representantes legais, às fls. 21 a 26.

Trouxe as principais argumentações: **a)** dos fatos; **b)** da decadência; **c)** da nulidade; **d)** da improcedência; **e)** dos pedidos.

Proferida decisão da 2ª JF através do Acórdão nº 0212-02/21-VD que julgou Improcedente o Auto de Infração, desonerando o sujeito passivo, diante das seguintes considerações:

### **VOTO**

*O presente lançamento constitui-se em uma infração arrolada pela fiscalização, objeto de impugnação por parte da empresa autuada.*

*Verifico que o sujeito passivo foi intimado acerca do início da ação fiscal, através da lavratura de Termo de Intimação para Apresentação de Documentos e Arquivos Magnéticos (fls. 06 a 10).*

*A memória de cálculo da autuação se encontra de forma sintética à fl. 11, constando, igualmente, da mídia de fl. 12, entregue em cópia ao contribuinte em 20/06/2017, conforme recibo de fl. 13.*

*O contribuinte exerce a atividade econômica de “Restaurantes e similares”, CNAE 56.11-2-01, na forma de consulta realizada no site da Receita Federal, disponível em [https://servicos.receita.fazenda.gov.br/servicos/cnpjreva/Cnpjreva\\_Comprovante.asp](https://servicos.receita.fazenda.gov.br/servicos/cnpjreva/Cnpjreva_Comprovante.asp).*

*O autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão a infração cometida, apontando a conduta praticada pelo contribuinte, e tida como contrária à norma legal, os artigos infringidos, a previsão da multa sugerida, os prazos para interposição de defesa, ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida nos artigos 142 do CTN, 129 do COTEB e 39 do RPAF/99, preenchendo, pois, todos os requisitos de validade sob o aspecto formal quanto a tais aspectos.*

*Registro, por pertinência, em função de colocações do autuante quando de suas manifestações, que o objeto da autuação não decorreu de levantamento das vendas realizadas por cartões, quer de débito, quer de crédito, e sequer existe “infração 03” no lançamento.*

*A empresa autuada compareceu ao processo exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou aspectos não só da autuação, como especificamente da infração que entendia lhe amparar, trazendo fatos e argumentos que ao seu entender elidiriam a mesma, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório.*

*Analizando as questões preliminares postas, inicio pela ocorrência de decadência. A acusação é a de recolhimento a menor de imposto referente à comercialização de refeições.*

*A lavratura do Auto de Infração, como já dito, se deu em 20/06/2017, e a ciência válida do lançamento ao contribuinte ocorreu apenas em 19/02/2021, diante de inúmeros equívocos cometidos, quais sejam, a falta de entrega de demonstrativos analíticos, prejudicando o direito de defesa do contribuinte, a intimação feita pelo autuante sem indicação expressa do prazo concedido ao contribuinte para apresentar sua manifestação, quando deveria ser feita pelo órgão preparador, na forma do RPAF/99, ou seja, se observam fatos geradores com mais de cinco anos de ocorridos, o que, de plano, leva o julgador a um exame mais acurado dos mesmos.*

*A legislação pertinente, especialmente o Código Tributário Nacional (CTN), determina em seu artigo 150, § 4º, que “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, e 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”.*

*Nesta seara, destaco que durante muito tempo, subsistiu discussão acerca de qual seria o entendimento frente a questões de tal natureza, para reconhecimento ou não da existência da decadência: se deveria ser aplicado o disposto no artigo 173, inciso I, ou o artigo 150 § 4º do CTN.*

*O entendimento predominante neste Órgão era de que prevalecia em tais hipóteses como a da presente infração, a redação contida no Código Tributário do Estado da Bahia, (Lei 3.956/81), até mesmo após a edição pelo Supremo Tribunal Federal (STF) da Súmula Vinculante 08, a qual aplicável aos créditos tributários.*

*Analizando o tema, a Procuradoria Geral do Estado da Bahia, através da sua Procuradoria Fiscal, sustentou, igualmente, por largo período, inclusive junto ao Poder Judiciário, tal entendimento acima exposto, dissonante daquele predominante nas decisões dos Tribunais Superiores, sendo que após diversas derrotas judiciais na apreciação de tal matéria, revisou o entendimento anterior da mesma, culminando com a adoção dos denominados “Incidentes de Uniformização”, os quais visaram unificar o pensamento acerca de questões até então ensejadoras de inúmeros e acalorados debates.*

Dentre tais “Incidentes de Uniformização”, destaco o de número PGE 2016.194710-0, cujo enunciado transcrevo: “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 correspondia às operações declaradas”.

E avança ainda mais o entendimento exposto, ao observar na seguinte 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”.

Registro ter sido tal Incidente de Uniformização invocado pela defesa em sua peça de impugnação apresentada.

Inequívoco o fato de o contribuinte ter lançado o imposto reclamado na infração, antecipando o seu pagamento de que nos fala o dispositivo normativo acima enunciado, sendo clara e inquestionável a aplicação do mesmo ao caso em comento, devendo nesta hipótese se afastar a incidência do prazo previsto no artigo 173, inciso I do CTN, diante de inequivocamente se vislumbrar nos autos, a presença do instituto da decadência.

E tal raciocínio se reforça, a partir do Enunciado da Súmula 555 do STJ, a qual determina:

“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”.

A se considerar a mesma, além dos dezenove Acórdãos tomados como paradigma, o que se verifica é que quando o contribuinte não declara e não paga o imposto, aplica-se a regra do artigo 173 do CTN, ou seja, o Fisco possui cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte para constituir o crédito tributário (não declarado e não pago); e, na hipótese de o contribuinte declarar o que tem como devido, recolhendo tal valor, mas o Fisco entende que o contribuinte deveria ter declarado valor maior (ou seja, não houve declaração de uma diferença), aplica-se a regra do artigo 150 do CTN, pela qual o Fisco teria cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador para constituir a diferença não declarada/não paga, pois houve declaração/princípio de pagamento.

E a justificativa para tal entendimento reside no fato de o STJ ter adotado como critério para aplicação do artigo 173, inciso I, do CTN, a ausência de qualquer pagamento do tributo. Por outro lado, quando houver pagamento do tributo, ainda que parcial, aplica-se a regra decadencial do artigo 150, § 4º do CTN.

O pensamento acerca da matéria se manifesta num dos Acórdãos tidos como parâmetros pelo Tribunal, a saber, o AgRg no REsp 1.277.854:

“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”.

Note-se que o “pagamento parcial” a que a jurisprudência do STJ invoca tem tal conotação de ser parcial na ótica do Fisco, isto é, comparado à totalidade do tributo tido como devido. Caso o “pagamento parcial” em questão fosse parcial sob a perspectiva do contribuinte, isso significaria que este teria declarado a totalidade do tributo, mas efetuado o pagamento apenas de parte dele.

Logo, não pode o julgador, ante tal fato, fechar os olhos e deixar de praticar a almejada justiça fiscal, razão pela qual, entendendo presente a hipótese de decadência, vez que o valor do imposto foi lançado, escriturado, e recolhido, ainda que insuficientemente, abarcando as ocorrências do período de março de 2012 a abril de 2015, sem qualquer ato da Administração Tributária no sentido de preservar o seu interesse ou homologar aquele valor.

Diante de tais colocações, claro está que no caso em comento relativo à infração lançada, a Secretaria da Fazenda se manteve inerte frente ao ocorrido, ou seja, ao recolhimento a menor do sujeito passivo, diante do longo lapso temporal, não agindo de forma a evitar a ocorrência da decadência ora aventada e acolhida, motivo para que sejam afastadas as ocorrências lançadas entre março de 2012 e abril de 2015, o que fulmina o Auto de Infração.

*Quanto à solicitação da defesa para que as comunicações e intimações fossem feitas na pessoa de seus advogados, nada impede que tal prática se efetive, e que as intimações possam ser encaminhadas, bem como as demais comunicações concernentes ao andamento deste processo para o endereço apontado.*

*Contudo, o não atendimento a tal solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, uma vez que a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista nos artigos 108 a 110 do RPAF/99, os quais guardam e respeitam o quanto estabelecido no Código Tributário Nacional, em seu artigo 127, estipulando como regra, a eleição do domicílio tributário pelo sujeito passivo.*

*Da mesma forma, com a instituição do Domicílio Tributário Eletrônico (DTE), a comunicação entre a Secretaria da Fazenda e o contribuinte passou a utilizar este canal, dispensando qualquer outro meio, sendo a sua instituição feita pela Lei 13.199 de 28/11/2014, a qual alterou o Código Tributário do Estado da Bahia no seu artigo 127-D.*

*Através de tal mecanismo, a SEFAZ estabelece uma comunicação eletrônica com seus contribuintes para, dentre outras finalidades, encaminhar avisos, intimações, notificações e cientificá-los de quaisquer tipos de atos administrativos, não sendo nenhuma novidade tal sistemática.*

Diante de tais considerações a Decisão da JJF foi pela Improcedência do auto de infração, recorrendo de ofício da presente decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art. 169, I, “a” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

É o relatório.

## VOTO VENCIDO

Trata-se de Recurso de Ofício interposto pela JJF que desonerou o contribuinte do crédito tributário lavrado, no valor atualizado de R\$ 252.895,82 em 29/12/2021, conforme fl. 94. Montante desonerado superior a R\$ 200.000,00, de acordo com o Art. 169, I, “a” do RPAF/99, no qual conheço.

A autuada exerce como Atividade Econômica Principal, **5611-2/01 – Restaurante e similares** e sua forma de apuração do ICMS, conta corrente fiscal.

Auto de infração lavrado em 20/06/2017, data esta questionada pelo Autuado sobre a decadência dos meses de março, abril e maio de 2012. Traz o sujeito passivo em sua defesa, protocolada no dia 29/08/2017, entre outros argumentos, o pedido de nulidade por ofensa ao art. 18, incisos II e IV, “a” do RPAF, por insegurança na determinação da infração e consequentemente cerceamento do direito de defesa. Acusa o contribuinte do processo não acompanhar os demonstrativos necessários para o entendimento das diferenças apontadas. Em 05/04/2018 o contribuinte dá ciência do recebimento de novo DVD-ROM, entregue com protocolo, contendo a cópia de todos os documentos necessários para o seu direito de defesa e contraditório. O contribuinte, através de seus representantes legais, manifesta-se nas fls. 50 a 55, requerendo a nulidade da ciência do Auto de Infração de 30/06/2017 para a data de recebimento do novo DVD-ROM, em 05/04/2018. Dentre outros argumentos de defesa, cita o pedido de nulidade por decadência dos períodos até 05/04/2013 e alega que o “termo de entrega” não informa, de maneira segura, o prazo concedido para apresentação de defesa. Na fl. 63 a 2ª JJF concede diligência à INFAZ de Origem para serem adotadas providências, dentre elas o direito de ampla defesa, com reabertura do prazo de defesa de sessenta dias. Em nova manifestação pelo sujeito passivo, alega a reabertura do prazo de defesa, ora ratificado pela JJF, implicando na nulidade da intimação em 30/06/2017, adotando como data válida da ciência em 19/02/2021. Período apontado pela defesa onde todos os fatos geradores no Auto de Infração encontram-se atingidos pela decadência (30/04/2012 a 30/04/2015).

Traz acórdão da 2ª CJF de nº 0238-12/13 onde profere sobre a nulidade da intimação feita de forma irregular, também da 2ª CJF de nº 0211-12/16, posicionamento sobre o prazo decadencial se interromper somente após a regular intimação do sujeito passivo. Reforça o posicionamento da PGE de Incidente de Uniformização sob o nº 2016.194710-0 acerca do prazo decadencial, reconhecendo a contagem a partir do “fato gerador”.

Refuto a data de ciência como sendo 19/02/2021, posto que no dia 05/04/2018, data de recebimento do DVD-ROM, com todos os documentos necessários para o direito da ampla defesa, o contribuinte através do seu preposto tem plenas condições de exercer seu direito de defesa e do



contraditório, tanto que a faz. Invoco o artigo 39 e 46 do RPAF/BA:

*“Art. 39. O Auto de Infração conterá:*

*(...)*

*IV - o demonstrativo do débito tributário, discriminando, em relação a cada fato:*

*a) a data da ocorrência do cometimento ou do fato gerador e a data em que deveria ocorrer o pagamento, se diferente daquela;*

*b) a base de cálculo sobre a qual foi determinado o valor do tributo ou do acréscimo tributário, dispensada essa indicação nos casos de imposto lançado mas não recolhido, antecipação tributária e outras situações em que o valor a ser pago não resulte precisamente de uma base de cálculo específica, devendo, nesse caso, ser feita a demonstração do critério adotado na apuração do valor exigido;*

*c) a alíquota ou, quando for o caso, o percentual de cálculo do tributo;”*

*(...)*

*Art. 46. Na intimação do sujeito passivo acerca da lavratura do Auto de Infração, ser-lhe-ão fornecidas cópias de todos os termos, demonstrativos e levantamentos elaborados pelo fiscal autuante que não lhe tenham sido entregues no encerramento da ação fiscal e que sejam indispensáveis para o esclarecimento dos fatos narrados no corpo do Auto, inclusive dos elementos de prova obtidos pelo fisco junto a terceiros de que porventura o contribuinte não disponha.”*

Pelo exposto, entendo a cronologia do processo, porém vislumbro que a data acolhida pela JJF como data válida da ciência em 19/02/2021 o sujeito passivo já detinha todos os documentos necessários para exercer seu direito de defesa e contraditório, conforme Arts. 39 e 46 do RPAF/BA. Posto isto, entendo ter sido ofertado todos os elementos necessários para o autuado exercer a ampla defesa e contraditório em 05/04/2018. Fatos geradores anteriores a 30/04/2013 considero abrangidos pela decadência, conforme Parecer PGE 2016.155315-0.

Voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso de Ofício interposto para tornar o Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE no valor de R\$ 42.919,90, conforme o demonstrativo abaixo:

OCORRÊNCIA	VENCIMENTO	VLR. REMANESCIDO
31/03/2012	09/04/2012	0,00
30/04/2012	09/05/2012	0,00
31/05/2012	09/06/2012	0,00
31/12/2012	09/01/2013	0,00
31/01/2013	09/02/2013	0,00
28/02/2013	09/03/2013	0,00
31/03/2013	09/04/2013	0,00
30/06/2013	09/07/2013	64,45
30/08/2013	09/09/2013	809,15
30/09/2013	09/10/2013	772,77
31/10/2013	09/11/2013	315,40
30/11/2013	09/12/2013	12.270,72
31/12/2013	09/01/2014	18.262,02
31/01/2014	09/03/2014	343,59
28/02/2014	09/03/2014	138,50
31/03/2014	09/04/2014	1.967,73
31/05/2014	09/06/2014	117,66
31/08/2014	09/09/2014	502,77
30/04/2015	09/05/2015	7.355,14
<b>TOTAL</b>		<b>42.919,90</b>

#### VOTO VENCEDOR

Peço *vênia* ao ilustre Relator para discordar da sua posição quanto ao *dies ad quem* do prazo decadencial, no tocante à análise do Recurso de Ofício.

A decadência é um instituto de suma importância no direito tributário pátrio, que possui o condão de dar segurança jurídica aos contribuintes, estipulando um lapso de tempo para que o Estado efetue o lançamento para exigir o tributo não pago.

Inicialmente devo destacar o disposto na Súmula nº 12 deste CONSEF, *in verbis*:

*“Para efeito da contagem do prazo decadencial, o lançamento só se aperfeiçoa com a ciência do contribuinte acerca do auto de infração.”*

Está cristalino que a referida Súmula define a ciência ao contribuinte da lavratura do Auto de Infração e, embora não tenha se manifestado em relação ao seu pressuposto de validade, é lógico que este deve ser observado. Entretanto, este pressuposto de validade está vinculado ao seu aspecto formal, ou seja, se o contribuinte tomou conhecimento do lançamento, e não ao seu aspecto material, afinal não há neste momento a análise sobre a nulidade ou a improcedência do lançamento.

Se, hipoteticamente falando, já que não é o que ocorreu no presente caso, conforme explicarei adiante, faltar ao lançamento alguma informação indispensável, inclusive a entrega dos seus demonstrativos, o que se deve discutir é a nulidade ou a anulação do lançamento, nos termos dos Arts. 18 e 39 do RPAF/99, nunca tratar do instituto da decadência.

Conforme expressamente disposto na ciência ao Autuado do Auto de Infração, com confirmação de recebimento em 30/06/2017, via o SEDEX dos Correios (AR 417500783BR), foram entregues os seguintes documentos e arquivos: CÓPIA DO AUTO DE INFRAÇÃO/TERMO DE ENCERRAMENTO-FISCALIZAÇÃO ESTABELECIMENTO//DEMONSTRATIVO DE DÉBITO/2º TERMO DE INTIMAÇÃO PARA APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS E ARQUIVOS MAGNÉTICOS – SINTEGRA/EFD/MFD/DEMONSTRATIVO DE SAÍDAS DE PRODUTOS TRIBUTÁVEIS F1 COM ICMS A MENOR 2012 À 2015/RECIBO DE ARQUIVOS ELETRÔNICOS (fls. 18 e 19).

Portanto, considerando o *dies ad quem* de 30/06/2017, passo a analisar qual o dispositivo que se aplica à infração, de forma a definir o *dies a quo*, se o Art. 150, § 4º ou o Art. 173, I do CTN.

Conforme o Incidente de Uniformização PGE nº 2016.194710-0, 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.

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.

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, 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 ocorreu 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.

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 do CTN) -, é mister seja previamente constituído, na esfera administrativa, o fato jurídico concernente à existência de dolo, fraude ou simulação.

Logo, deve ser aplicada a regra do Art. 150, § 4º do CTN, ou seja, contagem iniciada a partir da ocorrência do fato gerador para a infração, a qual é relativa a operações declaradas pelo Autuado em sua escrituração, mas cujo ICMS foi tributado a menor.

Neste sentido, o Recurso de Ofício deve ser provido em relação às operações ocorridas a partir do mês de junho de 2012, com vencimento do recolhimento efetuado a menor previsto para momentos após 01/07/2012.

Entretanto, verifico que na decisão de piso só foi analisada a prejudicial de mérito relativa à decadência, sem que tenham sido averiguados os argumentos do Autuado quanto ao recolhimento a maior de valores a partir do mês de junho de 2012, tendo sido alegado que estes valores não foram considerados na apuração.

Portanto, tendo em vista que não considero a causa madura para julgamento, voto pela NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA, para que, ultrapassando as preliminares, seja efetuado novo julgamento analisando os argumentos de mérito apresentados.

### **VOTO DIVERGENTE**

Peço *venia* para divergir do voto vencedor apenas quanto à nulidade da Decisão recorrida e, em consequência, ao retorno do PAF à Junta de Julgamento Fiscal para realizar a análise das razões do mérito.

Vislumbro que, no presente caso, a imputação é de que o sujeito passivo recolheu a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, cujos valores foram apurados através dos arquivos ECF, fornecidos pelo contribuinte, processados e confrontados com os valores recolhidos a este título, tendo o recorrido apresentado suas razões de defesa, a exemplo de que a apuração implica no refazimento da sua conta corrente fiscal e, por sua vez, a Decisão de piso julgado o Auto de Infração IMPROCEDENTE por concluir que havia ocorrido a decadência do direito de a Fazenda Estadual constituir o crédito tributário, tema esse objeto do Voto Vencedor, o qual me alinho, no sentido de que o período atingido pela decadência, nos termos do art. 150, § 4º do CTN, diz respeito aos fatos geradores exigidos anteriores à competência de junho de 2012, considerando que a ciência válida ao sujeito passivo acerca do Auto de Infração ocorreu em 30/06/2017.

Porém, como dito, quanto ao retorno do PAF à Primeira Instância para que a JJF analise as razões de mérito apresentadas na impugnação do Auto de Infração, não avaliadas em razão da prejudicial de mérito de decadência, divirjo do referido encaminhamento, pois, com fundamento subsidiário nos termos previstos no art. 1.013, § 4º, do Código de Processo Civil da Lei nº 13.105, de 16/03/2015, a apelação devolverá ao tribunal o conhecimento da matéria impugnada e, quando reformar sentença que reconheça a decadência ou a prescrição, o tribunal, se possível, julgará o mérito examinando as demais questões, sem determinar o retorno do processo ao juízo de primeiro grau.

Sendo assim, vislumbro que, no caso do presente PAF, este Colegiado poderia avançar para julgar o mérito e examinar as demais questões postas e não analisadas em decorrência da declaração da decadência, sem causar qualquer prejuízo ao contraditório ou direito de defesa do contribuinte, tendo em vista as razões de mérito constarem dos autos, tratarem de análise de prova material e, por derradeiro, restar ao recorrido, no caso específico, com efeito suspensivo, o recurso para a Câmara de Julgamento do CONSEF, previsto no art. 169, “d” do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, de Pedido de Reconsideração da Decisão da Câmara que tenha, em julgamento de Recurso de Ofício, reformado, no mérito, a de primeira instância em processo administrativo fiscal.

Diante destas considerações, consigno minha concordância com o Voto Vencedor, no que tange a questão da prejudicial de mérito da decadência, em que pese discordar da declaração de nulidade da Decisão recorrida para que retorne o PAF à Junta de Julgamento Fiscal para realizar a análise das razões do mérito.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **PROVER** o Recurso de Ofício interposto para decretar **NULA** a Decisão recorrida referente ao Auto de Infração nº **206896.0010/17-3**, lavrado contra **SAL E BRASA COMÉRCIO DE ALIMENTOS E BEBIDAS LTDA.**, devendo os autos retornar à Primeira Instância para novo julgamento.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros(as): Marcelo Mattedi e Silva, Leila Barreto Nogueira Vilas Boas e Antonio Dijalma Lemos Barreto.

VOTO VENCIDO – Conselheiro: Gabriel Henrique Lino Mota.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros: Fernando Antonio Brito de Araújo e Maurício Souza Passos.

Sala Virtual de Sessões do CONSEF, 23 de novembro de 2022.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

GABRIEL HENRIQUE LINO MOTA – RELATOR/VOTO VENCIDO

MARCELO MATTEDI E SILVA - VOTO VENCEDOR

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - VOTO DIVERGENTE

THIAGO ANTON ALBAN - REPR. DA PGE/PROFIS