

PROCESSO	- A. I. N° 206886.0005/19-4
RECORRENTE	- MERCANTIL RODRIGUES COMERCIAL LTDA.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0209-02/22-VD
ORIGEM	- DAT NORTE / IFEP
PUBLICAÇÃO	- INTERNET 17/04/2023

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0059-11/23-VD

EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS ESCRITURADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. Não é tão simples atribuir uma exigência de eficiência primorosa do contribuinte, sob pena de se arguir ação dolosa, quando o próprio fisco, com toda grande estrutura que possui, pessoal qualificado, sistemas informatizados, também comete equívocos aparentemente singelos, mas que nem há de se cogitar em ação dolosa. Por essa razão, do conjunto da análise probatória, não tenho como assegurar que o lançamento das operações tributáveis como não tributáveis tenha sido decorrente de ação dolosa, haja vista inclusive numa empresa de grande movimentação, até haver erros sistêmicos nos sistemas informatizados, que extrapolam os comandos dados pelos funcionários. Reconhecida a decadência até o dia 31.03.2014. Modificada a Decisão recorrida. Recurso PARCIALMENTE PROVIDO. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

O Recurso Voluntário aqui apreciado, é decorrente de Auto de Infração julgado Parcialmente Procedente em primeira instância, sendo o auto lavrado em 29/03/2019, o presente Auto de Infração formaliza a exigência de crédito tributário no valor de R\$205.447,15, decorrente da seguinte infração à legislação do ICMS:

01 - 02.01.03 – Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. Valor: R\$ 205.447,15. Período: Janeiro 2014 a Dezembro 2015. Enquadramento legal: Arts. 2º, I e 32 da Lei 7014/96 c/c art. 332, I do RICMS-BA. Multa: 60%, art. 42, II, “a” da Lei 7014/96.

Após a defesa inicial, e a informação fiscal, a Junta julgou o processo conforme voto abaixo transscrito:

VOTO

Como acima relatado, o presente Auto de Infração conduz uma acusação pela qual, originalmente, exige o valor de R\$ 205.447,15.

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. 03, 06, 221-225, bem como do que se depreende das manifestações defensivas, 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) a infração está claramente descrita, determinada com segurança, corretamente tipificada e tem suporte nos demonstrativos e documentos fiscais autuados, emitidos na forma e com os requisitos legais (fls. 04-72, 75, 139-203 e 210), bem como identificado o infrator, constato não haver vício a macular o PAF em análise.

Por entender suficientes para formar meu convencimento acerca do caso, com fundamento no art. 147, I, “a”

do RPAF, indefiro o pedido de diligência formulado.

Como repetido e detalhadamente exposto no relatório, a Impugnação ao lançamento em juízo de revisão neste órgão administrativo judicante consiste em: **a)** questões de mérito: **a.1)** Prejudicial: Considerando a ciência do AI em 15/04/2019, extinção parcial do crédito fiscal com fatos geradores anteriores a 15/04/2014, por incidência de decadência com fundamento no prazo indicado no art. 150, § 4º do CTN; **a.2)** Indevida inclusão de operações sem incidência de ICMS, relativas a transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte; **a.3)** Indevida inclusão de operações sujeitas ao regime de substituição tributária.

Passo, então, ao mérito do lançamento tributário.

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).

No que diz respeito ao prazo decadencial, há no CTN duas regras para contagem de prazo dentro do qual a Fazenda Pública pode constituir crédito tributário: **Regra Geral** (Art. 173) possível a todos os tributos: **a)** 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; **b)** **Regra Especial** para tributos originalmente sujeitos a lançamento por homologação: 5 (cinco) anos a contar da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Pois bem, depois de muitas discussões com variados entendimentos tanto no âmbito administrativo como judicial, a Procuradoria Geral do Estado da Bahia, órgão competente para representar o estado junto ao Poder Judiciário e assessorar o Poder Executivo em questões legais, publicou o INCIDENTE DE UNIFORMIZAÇÃO PGE nº 2016.194710-0, objetivando consolidar a jurisprudência administrativa acerca da matéria 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.

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.

O crédito fiscal objeto do lançamento tributário em que se argui decadência parcial se refere a falta de recolhimento de ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas.

Os dados das operações e os valores da exação foram extraídos em conformidade com os registros efetuados pelo contribuinte em Escrituração Fiscal Digital – EFD e por ele encaminhada ao Sistema Público de Escrituração Fiscal Digital – SPED. Portanto, com ocorrências declaradas ao Fisco em cumprimento de obrigações acessórias.

Conforme disciplina exposta no Incidente de Uniformização, só não se aplica Regra Especial de contagem de prazo decadencial para lançamentos tributários do ICMS, quando “seja previamente constituído, na esfera administrativa, o fato jurídico concernente à existência de dolo, fraude ou simulação” (parte final do último parágrafo da nota 2), situação em que se inclui:

- 1.) 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 1**), situação em que também se enquadra quando: **c.1)** O valor recolhido for tão insignificante em relação às operações declaradas, que se poderá ter por caracterizada a hipótese de fraude ou simulação (**1º parágrafo da Nota 2**); **c.2)** 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 (**2º parágrafo da Nota 2**).

Compulsando os autos, observa-se que a exação (Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas) se relacionam a operações declaradas na EFD que, consideradas como normalmente tributáveis, o sujeito passivo as registrou como não tributáveis nos livros fiscais contidos na EFD regularmente transmitida ao Fisco, o que implicou em apuração e recolhimento de imposto em valores menores que o efetivamente devido, prejudicando o Erário da Bahia.

Com relação ao prazo decadencial relativo ao ICMS e em conformidade com a orientação exposta no Incidente de Uniformização retro reproduzido é de se considerar que: **a)** os casos indicados no incidente para aplicação do prazo decadencial contidos nas regras, ali não se esgotam, são apenas exemplos; **b)** como orientado no último parágrafo da nota 2, “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”.

Nesse sentido, ainda que a aplicação da regra geral seja excepcional para o tributo sujeito originalmente a lançamento por homologação, o entendimento firmado pela PGE no incidente de uniformização reproduzido, não esgotando os casos, como visto, indica situações que se poderá ter por caracterizada a hipótese de dolo, fraude ou simulação.

O caso concreto envolve grande empresa comercial mercantil do ramo supermercados - 4711301 - Comércio varejista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios - com plena capacidade para exercer as prévias obrigações acerca da apuração periódica do imposto decorrente de suas operações comerciais, discernindo nas saídas, operações tributáveis das não tributáveis.

Nesse sentido alegou que a autoridade fiscal autuante se equivocou em: **a)** considerar operações de transferência entre estabelecimentos filiais sem incidência de imposto, como saídas tributáveis; **b)** indevida inclusão de operações com mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária (Iogurte e Salgadinhos Industrializados).

Ocorre que para a primeira alegação, não se constata nos demonstrativos suportes da exação, operações com CFOP de transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, de modo que tendo em vista que os registros dos demonstrativos suportes refletem os efetuados pelo contribuinte autuado na EFD, é de se constatar a impertinência da alegação, o que, inclusive, vejo reforçado na planilha que apresentou junto à Impugnação (e para a qual pede análise), uma vez que nela apenas constam operações que entende sem direito de exigência fiscal sob seu argumento de decadência e operações relativa a saídas de iogurte e salgadinhos industrializados que, corretamente, foram excluídas do lançamento fiscal pela autoridade fiscal autuante na oportunidade da sua Informação Fiscal, porque, de fato, constavam do Anexo I do RICMS-BA, como mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária à época dos fatos geradores.

Assim, ainda que as operações objeto da autuação tenha sido registradas na EFD regularmente transmitidas ao Fisco, aplica-se ao caso a contagem do prazo decadencial pela Regra Geral impressa no art. 173 do CTN, tendo em vista a plena capacidade do contribuinte de corretamente apurar o ICMS decorrente de suas operações, discernindo, as operações tributáveis das não tributáveis, de modo que tenho a confusão efetuada pelo contribuinte em seus registros fiscais como característico caso de exclusão para aplicação da Regra Especial para contagem do prazo decadencial exposta no § 4º do art. 150, do CTN, a exemplo das situações excludentes indicadas no reproduzido Incidente de Uniformização da PGE retro reproduzido.

Portanto, considerando que o termo inicial da contagem do prazo do direito de o sujeito ativo constituir o crédito fiscal em juízo de revisão administrativa foi 01/01/2015; o termo final se deu em 31/12/2019; o AI cuja primeira ocorrência data de 31/01/2014, teve ciência do sujeito passivo em 15/04/2019, não há falar em extinção parcial do crédito fiscal constituído por decadência, como alegado pelo Impugnante.

A acusação fiscal, repito, tem suporte em demonstrativos contidos nos autos (forma impressa e em mídia magnética), cujas cópias foram entregues ao autuado, nas quais as operações objeto da exação são detalhadas (Esp, Dta, NumDoc, ChvNfe, UF, NCM, DescrItem, Quant, Unid, CFOP VlItem, VILiqItem, VIUnit, VIBcIcms, Mês, Ano, Aliq. Crédito e Débito Apurado). Os demonstrativos bem serviram ao Impugnante para apresentar seu protesto.

Por ocasião da Informação Fiscal, concordando com alegação defensiva acerca da indevida inclusão de operações com Iogurtes e Salgadinhos Industrializados, analisando a planilha excel apresentada pelo Impugnante, elaborada com base no demonstrativo suporte do lançamento fiscal, e cópia dos LRA's do período (Doc. 3), o autuado corretamente excluiu as operações com as citadas mercadorias, pois, de fato, constavam no Anexo I do RICMS-BA vigente à época dos fatos geradores, como mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária (Itens 21 e 38).

Refez o levantamento e ajustou o valor da exação, o reduzindo de R\$ 205.447,15 para R\$ 191.634,72, valor que acolho para declarar a infração acusada como parcialmente subsistente, com o seguinte demonstrativo de débito:

Data ocorr.	Data Venc.	Base de Calculo	Aliq. (%)	Multa (%)	Valor Histórico
Infração 01					
31/01/2014	09/02/2015	80.829,41	17%	60	13741,00
28/02/2014	09/03/2015	126.204,18	17%	60	21.454,71
31/03/2014	09/04/2015	125.012,29	17%	60	21.252,09
30/04/2014	09/05/2015	11.591,65	17%	60	1.970,58
31/05/2014	09/06/2015	14.884,06	17%	60	2.530,29
30/06/2014	09/07/2015	12.596,53	17%	60	2.141,41
31/07/2014	09/08/2015	13.403,88	17%	60	2.278,66
31/08/2014	09/09/2015	10.595,06	17%	60	1.801,16
30/09/2014	09/10/2015	12.323,12	17%	60	2.094,93
31/10/2014	09/11/2015	12.313,41	17%	60	2.093,28
30/11/2014	09/12/2015	14.262,35	17%	60	2.424,60
31/12/2014	09/01/2016	29.681,59	17%	60	5.045,87
31/01/2015	09/02/2016	141.262,88	17%	60	24.014,69
28/02/2015	09/03/2016	287.010,53	17%	60	48.791,79
31/03/2015	09/04/2016	26.773,12	17%	60	4.551,43
30/04/2015	09/05/2016	24.129,35	17%	60	4.101,99
31/05/2015	09/06/2016	25.821,65	17%	60	4.389,68
30/06/2015	09/07/2016	23.338,65	17%	60	3.967,57
31/07/2015	09/08/2016	28.957,00	17%	60	4922,69
31/08/2015	09/09/2016	24.805,35	17%	60	4216,91
30/09/2015	09/10/2016	17.733,12	17%	60	3014,63
31/10/2015	09/11/2016	20.803,65	17%	60	3536,62
30/11/2015	09/12/2016	19.837,94	17%	60	3372,45
31/12/2015	09/01/2017	23.092,29	17%	60	3925,69
Total					191.634,72

Voto, pois, pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

Inconformado com a decisão, o contribuinte ingressou com o presente Recurso Voluntário às fls. 248/55, conforme resumo abaixo:

Defende a extinção do crédito tributário pela decadência, haja vista o prazo de cinco anos, contados do fato gerador das operações, nos termos do art. 150, parágrafo 4º do CTN. Que a premissa da 2ª JF não se coaduna com a verdade dos fatos ou quiçá o que resta demonstrado nos autos, pois em nenhum momento o contribuinte agiu com dolo, fraude ou simulação com o intuito de se exonerar do pagamento de tributo.

Como se vê, o termo *a quo* da contagem do prazo decadencial dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação é a data da suposta ocorrência do fato gerador, ou seja, data de saída de mercadorias do estabelecimento do impugnante).

Desta forma, considerando que a recorrente foi intimada do Auto de Infração em 15.04.2019, é forçoso reconhecer a decadência da extinção do crédito tributário relativo ao ICMS incidente sobre as operações realizadas em 15.04.2014, já que ultrapassado o prazo decadencial de 5 anos previsto no artigo 150, parágrafo 4º do CTN.

Dessa forma, a inexistência do intuito de dolo, fraude ou simulação e da ausência de qualquer prova de que o contribuinte tenha agido com tais intenções, fato que atrai de forma incontestável a aplicação da regra decadencial inserta no art. 150 do CTN, requer-se o provimento do recurso para que seja declarada a extinção do crédito tributário pela decadência.

Diante do exposto, requer seja dado integral provimento ao presente recurso, reformando-se parcialmente o acórdão recorrido especificamente para se reconhecer a extinção pela decadência com relação aos fatos geradores ocorridos até 15.04.2014, com o consequente cancelamento e arquivamento do Auto de Infração.

VOTO

Trata-se de lançamento com infração em que o contribuinte deixou de recolher o ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. O lançamento tem fatos geradores de 31.01.2014 até 31.12.2015, sendo que a intimação se consumou em 15.04.2019.

Devo citar que na informação fiscal o autuante concordou com alegação defensiva da inclusão indevida de iogurtes e salgadinhos industrializados, retirando-os do lançamento, no que foi referendado pelo julgamento *a quo*, refazendo o lançamento para R\$191.634,72.

Quanto ao pedido de decadência, tendo o lançamento com fatos geradores iniciando-se em 31.01.2014, e a ciência do Auto de Infração em 15.04.2019, contando-se o prazo exato de 05 anos, significa nos termos do art. 150 do CTN, que há decadência para os fatos apurados até a 31.03.2014 ou ainda, na data exata de 15.04.2014, como pretende o contribuinte.

Contudo a Junta não aplicou o comando do art. 150 do CTN, mas o do art. 173, com o seguinte fundamento:

Assim, ainda que as operações objeto da autuação tenha sido registradas na EFD regularmente transmitidas ao Fisco, aplica-se ao caso a contagem do prazo decadencial pela Regra Geral impressa no art. 173 do CTN, tendo em vista a plena capacidade do contribuinte de corretamente apurar o ICMS decorrente de suas operações, discernindo, as operações tributáveis das não tributáveis, de modo que tenho a confusão efetuada pelo contribuinte em seus registros fiscais como característico caso de exclusão para aplicação da Regra Especial para contagem do prazo decadencial exposta no § 4º do art. 150, do CTN, a exemplo das situações excludentes indicadas no reproduzido Incidente de Uniformização da PGE retro reproduzido.

Portanto, considerando que o termo inicial da contagem do prazo do direito de o sujeito ativo constituir o crédito fiscal em juízo de revisão administrativa foi 01/01/2015; o termo final se deu em 31/12/2019; o AI cuja primeira ocorrência data de 31/01/2014, teve ciência do sujeito passivo em 15/04/2019, não há falar em extinção parcial do crédito fiscal constituído por decadência, como alegado pelo Impugnante.

Com o máximo respeito ao entendimento do Relator *a quo*, devo discordar. Trata-se de operações regularmente escrituradas, conforme atesta a descrição da infração. O incidente de uniformização da PGE/PROFIS, cujo texto foi transscrito no próprio voto recorrido diz o seguinte:

Nota I: Conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, com fundamento no art. 173, 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.

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.

Pois bem, no fundamento do voto, foi dito que *tendo em vista a plena capacidade do contribuinte de corretamente apurar o ICMS decorrente de suas operações, discernindo, as operações tributáveis das não tributáveis, de modo que tenho a confusão efetuada pelo contribuinte em seus registros fiscais como característico caso de exclusão para aplicação da Regra Especial para contagem do prazo decadencial exposta no § 4º do art. 150, do CTN, a exemplo das situações excludentes indicadas no reproduzido Incidente de Uniformização da PGE retro reproduzido.*

Percebo que nem há que se falar em fraude ou simulação na escrituração do contribuinte, que lançou as saídas em sua escrituração como se isentas fossem operações não tributáveis. A questão se resume ao dolo, e ao que parece, o julgamento *a quo*, considerou a plena capacidade do contribuinte de corretamente apurar o ICMS decorrente de suas operações, discernindo, as operações tributáveis das não tributáveis, como prova do dolo.

Dolo significa a vontade consciente de realizar o objetivo do tipo penal ou no direito civil, manobra ou artifício inspirada em má fé para a prática de ato que leve a prejuízo de outrem.

Por óbvio, a prova do dolo nestas circunstâncias não é fácil, visto a dificuldade de se comprovar a intenção do contribuinte em lesar o fisco. O argumento do Relator *a quo*, da “plena capacidade do contribuinte apurar corretamente o ICMS decorrente de suas operações, me parece insuficiente, haja vista no próprio lançamento, o autuante lançou iogurtes e salgadinhos com saídas tributadas e depois corrigiu e não há de se duvidar que um auditor fiscal também não tenha plena capacidade de apurar corretamente o imposto devido, e nem por isso há de se cogitar que o autuante agiu de forma dolosa, tentando cobrar mais imposto que o devido pelo contribuinte.

Entendo que o dolo, que obviamente jamais será confessado pelo contribuinte, só deverá ser concluído a partir de uma análise do conjunto probatório e não exclusivamente pela divergência nas informações das operações lançadas na escrita fiscal.

O próprio voto diz o seguinte:

O caso concreto envolve grande empresa comercial mercantil do ramo supermercados - 4711301 - Comércio varejista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios - com plena capacidade para exercer as prévias obrigações acerca da apuração periódica do imposto decorrente de suas operações comerciais, discernindo nas saídas, operações tributáveis das não tributáveis.

Entendo que tal declaração pesa a favor do recorrente, pois é mais compreensível que uma grande empresa, com grande movimentação de mercadorias com diferentes regimes de tributação, isenção, redução de base de cálculo, substituição tributária, num volume astronômico, esteja sujeito ao erro, haja vista o próprio autuante, que sem dúvida possui as expertise tributária da mesma forma como possui o setor contábil do contribuinte, já que devido ao volume significativo de operações, lançou até grande quantidade de iogurte, mercadoria notoriamente da substituição tributária, mas nem por isso há se considerar que não sabia disso, sendo provavelmente erro decorrente exatamente pelos mesmos motivos que o setor fiscal/contábil

poderia alegar.

Aliás, o autuante às fls. 120/122 fez informação fiscal registrando o número deste auto, mas deu informações referentes a um lançamento com infrações no total de R\$108.544,13 e a Junta enviou em diligência à INFRAZ de origem argumentando que “*a informação fiscal de fls. 122-128 trata de 08 infrações*” e solicita esclarecimentos do autuante. Às fls. 134/38, o autuante explicou que a informação anterior se referia a outro processo juntada a este por equívoco.

Narro estes fatos para justificar que não é tão simples atribuir uma exigência de eficiência primorosa do contribuinte, sob pena de se arguir ação dolosa, quando o próprio fisco, com toda grande estrutura que possui, pessoal qualificado, sistemas informatizados, também comete equívocos aparentemente singelos, mas que nem há de se cogitar em ação dolosa.

Por essa razão, do conjunto da análise probatória, não tenho como assegurar que o lançamento das operações tributáveis como não tributáveis tenham sido dolosas, haja vista inclusive numa empresa de grande movimentação, até haver erros sistêmicos nos sistemas informatizados, que extrapolam os comandos dados pelos funcionários.

Resta então apreciar se há de se reconhecer a decadência até 31.03.2014 ou 15.04.2019. Façamos uma leitura do art. 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.*

§ 1º *O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.*

§ 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.*

§ 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.*

O ICMS é um imposto que se apura mensalmente com lançamentos de débitos e créditos, pelo princípio da não cumulatividade e pode se chegar a um final com imposto a recolher ou com saldo credor. Assim, o lançamento se diz por homologação, que existe quando a administração tacitamente ou expressamente concorda com o cálculo do imposto devido ou com o saldo credor a ser transportado.

Assim é que o fato gerador de débito de ICMS, digamos uma venda do dia 10.04.2019, que no entendimento do contribuinte deveria ser excluído, o fisco àquela data não poderia nem homologar, nem jamais cobrar o valor debitado, pois dependeria das somas de débito/crédito ao final do mês.

Na remota hipótese do fisco efetuar o lançamento de um imposto no dia que constatar o “fato gerador”, estará praticando uma ilegalidade, já que ao final do mês o contribuinte poderá estar até mesmo com saldo credor e portanto nada teria a recolher. O que teria o fisco a homologar até 15.04.2014? NADA!

Tanto o pagamento como a homologação só se efetivam após a apuração mensal do imposto. O art. 150 diz em seu parágrafo terceiro que *os atos a que se refere o parágrafo anterior (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) serão, porém, considerados NA APURAÇÃO DO SALDO PORVENTURA DEVIDO, e sendo o caso, na imposição de penalidade ou sua graduação.*

Logo, o cumprimento da obrigação principal do sujeito passivo só se formaliza ao final do mês,

não podendo jamais o fisco fiscalizar e lançar créditos de ICMS sem que se conclua a apuração, razão pela qual não faz nenhum sentido que sejam excluídos os documentos fiscais compreendidos entre 01 e 14 de abril de 2014, mas apenas os que estão até a data de vencimento de 31.03.2014, que ficam homologados já que foi quando se homologou o valor ali lançado (saldo devedor ou credor) pela última vez antes do prazo decadencial.

O objeto da homologação assim, envolve não só o recolhimento, mas a sua apuração. Encontrando irregularidades cuja apuração se encerre no final do mês de abril de 2014, não pode o fisco excluir nem débitos nem créditos de qualquer dia do mês por motivo de decadência, à luz do parágrafo 3º, do art. 150 do CTN.

Numa interpretação simples e direta do CTN, o lançamento por homologação incorpora além da apuração, o recolhimento do saldo devedor ou reconhecimento do saldo credor, e para que isto ocorra, é impossível que não se façam todos os lançamentos a crédito e débito em todo o mês, já que não há como se separar a apuração do recolhimento, e tendo o fisco constatado o recolhimento incorreto, procederá a lavratura do Auto de Infração com ocorrência na mesma data em que foi apurado o imposto por homologação, no caso 30.04.2014, que neste auto é de R\$2.056,46, e posteriormente reduzido para R\$1.970,58.

Assim, nesta data o contribuinte deixou e recolher este valor lançado no auto, pois considerou diversos lançamentos como não tributados, e como dito, o fisco jamais poderia homologar algum valor se não aguardasse a data de 30 de abril, sendo irrelevante que os valores apurados nesta data tenham sido lançados antes ou depois do dia 14 de abril.

Os fatos geradores ao longo do mês deixam de ter identidade própria, já que importa o saldo apurado, e para efeitos de prazo decadencial, adota-se o saldo devedor apurado no último dia do mês. Não poderia o fisco excluir os lançamentos a débito antes do dia 14.04.2014, já que estes valores se encontram também compensados com lançamentos a créditos efetuados até esta data, e que tem seus efeitos levados para o dia 30.04.2014.

Dessa forma, reconheço a decadência entre 01 de janeiro e 31 de março de 2014, e reproduzindo o demonstrativo do julgamento com as exclusões desses 03 meses, fica assim o valor julgado:

Data ocorr.	Data Venc.	Base de Calculo	Aliq. (%)	Multa (%)	Valor Histórico
Infração 01					
30/04/2014	09/05/2015	11.591,65	17%	60	1.970,58
31/05/2014	09/06/2015	14.884,06	17%	60	2.530,29
30/06/2014	09/07/2015	12.596,53	17%	60	2.141,41
31/07/2014	09/08/2015	13.403,88	17%	60	2.278,66
31/08/2014	09/09/2015	10.595,06	17%	60	1.801,16
30/09/2014	09/10/2015	12.323,12	17%	60	2.094,93
31/10/2014	09/11/2015	12.313,41	17%	60	2.093,28
30/11/2014	09/12/2015	14.262,35	17%	60	2.424,60
31/12/2014	09/01/2016	29.681,59	17%	60	5.045,87
31/01/2015	09/02/2016	141.262,88	17%	60	24.014,69
28/02/2015	09/03/2016	287.010,53	17%	60	48.791,79
31/03/2015	09/04/2016	26.773,12	17%	60	4.551,43
30/04/2015	09/05/2016	24.129,35	17%	60	4.101,99
31/05/2015	09/06/2016	25.821,65	17%	60	4.389,68
30/06/2015	09/07/2016	23.338,65	17%	60	3.967,57
31/07/2015	09/08/2016	28.957,00	17%	60	4922,69
31/08/2015	09/09/2016	24.805,35	17%	60	4216,91
30/09/2015	09/10/2016	17.733,12	17%	60	3014,63
31/10/2015	09/11/2016	20.803,65	17%	60	3536,62
30/11/2015	09/12/2016	19.837,94	17%	60	3372,45
31/12/2015	09/01/2017	23.092,29	17%	60	3925,69
Total					135.186,92

Face ao exposto, dou PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário. Auto Procedente em Parte no valor acima demonstrado.

VOTO DIVERGENTE

Com o devido respeito, divirjo do Relator apenas em relação ao marco temporal da decadência.

Não ignoro que o momento da ocorrência do fato gerador dos tributos sujeitos a lançamento por homologação não necessariamente corresponde ao instante em que o respectivo crédito se torna passível de exigibilidade pela administração tributária, tendo em vista que a apuração do ICMS, por exemplo, em atenção ao princípio da não-cumulatividade, observa certa periodicidade, de modo a permitir o confronto de débitos e créditos que lhe é característico.

Entretanto, não vejo como a técnica de apuração adotada para quantificar o tributo, considerando as variáveis que podem resultar em saldo a recolher ou a transportar para exercício seguinte seja capaz de afastar o fato de que o § 4º, do art. 150 do CTN indica expressamente, como marco temporal, a ocorrência do fato gerador.

Se, de um lado, é certo que somente após determinado período a administração tributária passa a dispor de todas as informações necessárias decorrentes da apuração periódica do imposto, de outro lado, a discussão sobre decadência só ganha corpo anos após verificada essa condição.

Veja que, para situações nas quais o contribuinte pratica atos para evitar o conhecimento da sua atividade pela fiscalização, a própria legislação admite a aplicação de outra contagem do prazo decadencial, mais benéfica para o interesse fazendário, conforme parte final do § 4º, do art. 150 c/c. inciso I, do art. 173 todos do CTN.

Assim, acompanho o voto do Ilmo. Relator quanto a procedência parcial do recurso, apenas divergindo para reconhecer a decadência de todos os créditos lançados cujo fato gerador ocorreu mais de cinco antes da data de intimação do contribuinte (15/04/2014), e não apenas até 31/03/2014, como no voto proferido.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206886.0005/19-4, lavrado contra **MERCANTIL RODRIGUES COMERCIAL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$135.186,92, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a” da Lei nº 7014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Ildemar José Landin, Francisco Aguiar da Silva Júnior, Luiz Alberto Amaral de Oliveira e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros: Anderson Ítalo Pereira e José Roservaldo Evangelista Rios.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 06 de março de 2023.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – RELATOR

ANDERSON ÍTALO PEREIRA - VOTO DIVERGENTE

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS