

PROCESSO	- A. I. Nº 281401.0114/19-1
RECORRENTE	- NIKE DO BRASIL COMÉRCIO E PARTICIPAÇÕES LTDA. (FISIA COMÉRCIO DE PRODUTOS ESPORTIVOS LTDA.)
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0124-05/22-VD
ORIGEM	- DAT METRO / INFAS ATACADO
PUBLICAÇÃO	- INTERNET 12.09.2024

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0199-11/24-VD

**EMENTA: ICMS.** 1. OMISSÃO DE SAÍDAS. OPERAÇÕES OFERECIDAS À TRIBUTAÇÃO EM MONTANTE INFERIOR AO MOVIMENTO APURADO NAS TRANSAÇÕES COM CARTÕES DE CRÉDITO E DÉBITO. INFRAÇÃO 02. A multa é de 100%, conforme o previsto no art. 42, III da Lei do ICMS, seja qual for a alínea, embora soe lógico estar a cobrança lastreada na alínea “f”. Evidentemente, pela descrição dos fatos imputáveis, pela proposição correta da multa de 100% e pela norma do art. 18, § 1º do RPAF-BA há de se afastar invalidade quando se verifica simples erro de indicação de dispositivo no Auto de Infração. 2. MULTA. LIVROS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTAS DE ENTRADA NOS LIVROS PRÓPRIOS. OPERAÇÕES NÃO TRIBUTADAS. INFRAÇÃO 06. O Relatório Diário de Operações TEF foi juntado aos autos. Deveria o autuado municiar-se do Relatório Diário de Operações TEF e mostrar, para cada venda ali apontada, qual foi aquela objeto dos alegados estornos de vendas, cancelamentos de notas fiscais, devoluções de mercadorias ocorridas em meses posteriores etc., necessariamente com a correspondência de valores e datas. Rejeitada a preliminar de nulidade. Acolhida em parte a prejudicial de decadência (infração 02). Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO PARCIALMENTE**. Decisão por maioria.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão proferida por meio do Acórdão da 5ª JJF (Junta de Julgamento Fiscal) Nº 0124-05/22-VD, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração acima epigrafado, lavrado no dia 28/06/2019 para formalizar a constituição de crédito tributário no montante de R\$ 122.014,29, sob a acusação do cometimento de 06 (seis) irregularidades, assim designadas na instância originária:

*“Infração 01 – 01.02.40 – Uso indevido de créditos fiscais, em valores superiores aos destacados nos documentos fiscais. Cifra de R\$ 1.986,02.*

*Infração 02 – 05.08.01 – Omissão de saída de mercadoria tributada, apurada por meio de levantamento de vendas com pagamento em cartão de crédito ou de débito, em montante inferior ao fornecido pela instituição financeira e administradora de cartão de crédito. Cifra de R\$ 49.092,50.*

*Infração 03 – 06.02.01 – Falta de pagamento de ICMS, a título de DIFAL, em face de aquisições interestaduais de produtos destinados ao uso e consumo do próprio estabelecimento. Cifra de R\$ 2.446,00.*

*Infração 04 – 07.01.01 – Falta de recolhimento [do ICMS] por antecipação total, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente a aquisições oriundas de outros Estados ou do exterior. Cifra de R\$ 40.985,55.*

*Infração 05 – 07.15.01 – Falta de recolhimento [do ICMS] por antecipação parcial, referente a aquisições oriundas de outros Estados para fins de revenda. Cifra de R\$ 22.541,89.*

*Infração 06 – 16.01.02 – Multa pelo não registro na escrita de entrada de mercadorias não tributáveis. Cifra de*

R\$ 4.962,33".

A JJF apreciou a lide no dia 15/07/2022 e julgou o Auto de Infração Procedente em Parte, nos seguintes termos (fls. 259 a 264):

**"VOTO**

*Mister apreciar, inicialmente, as questões preliminares e prejudiciais arguidas pela defendant.*

*Não há necessidade de anular a infração 02 sob o suposto argumento de que não foi assinalada a alínea na qual se enquadra a proposição da multa de 100%. Pelo descriptivo da infração, nota-se claramente que a postulação estatal parte das informações transmitidas pelas instituições financeiras para a SEFAZ, no tocante às vendas realizadas pelo autuado usando como meio de pagamento cartões de débito e de crédito. Claro está que a situação ali descrita alude ao fato de o fisco ter verificado operações presumivelmente tributáveis, em função de valores declarados pelos contribuintes que diferem - em prejuízo ao erário - dos informes prestados pelas instituições financeiras, nos termos do art. 4º, § 4º, VI da Lei 7014/96.*

*À vista desta subsunção, a multa é de 100%, conforme previsto no art. 42, III da Lei do ICMS atrás citada, seja qual for a alínea ali mencionada, embora soe lógico estar a cobrança lastreada na letra "f". Evidentemente, pela descrição dos fatos imputáveis, pela proposição correta da multa de 100% e pela norma do art. 19 do RPAF-BA há de se descartar o reconhecimento de nulidade quando se verifica simples erro de indicação de dispositivo no auto de infração.*

*Também não se deve acolher a nulidade direcionada para a infração 06, sob o suposto argumento de que o inciso IX do art. 42 da Lei 7.014/96 não trata da falta de registro de mercadorias não tributáveis, mas sim de mercadorias tributáveis. Em verdade, o dispositivo sob análise não discrimina a aplicação da penalidade somente para produtos tributáveis. Tem ele comando indistinto. A redação anterior da Lei baiana do ICMS - inaplicável no presente PAF - é que trazia no inciso IX a previsão para a falta de registro de itens tributáveis e no inciso XI para itens não tributáveis.*

*Portanto, como racionalização normativa, resolveu o legislador condensar as duas situações num único inciso, o de nº IX. Portanto, o enquadramento da sanção pecuniária foi efetivado corretamente pelo fisco.*

*Disto isso, as irregularidades estão bem justapostas e bem compreendidas. Os fatos tributáveis estão bem explicados. Os demonstrativos elaborados pela fiscalização guardam coerência com a matéria tributável.*

*Por outro lado, não se percebe problemas de representação legal e os princípios processuais administrativos foram devidamente observados.*

*Como questão prejudicial, arguiu o sujeito passivo a aplicação da decadência do direito de constituir o crédito tributário atrelado para os fatos geradores ocorridos entre 31.01.2014 e 14.7.2014. Vale relembrar que esta matéria pode ser invocada de ofício pelo julgador administrativo, independentemente de ter havido invocação defensiva.*

*A ciência da autuação se deu em 15.7.2019.*

*A discussão gira em saber se as infrações se submetem ao marco inicial contemplado no art. 150, § 4º do CTN, ou no art. 173, I do mesmo Codex.*

*Compulsando a relação de DAEs extraída da base de dados fazendária para 2014, juntada ao PAF, verifica-se ali constarem recolhimentos sob a rubrica de antecipação total (1145), antecipação parcial (2175), antecipação de álcool hidratado (2280), regime normal comércio (759) e auto de infração/denúncia espontânea (1755).*

*Logo, em 2014, houve pagamentos detectados pela SEFAZ sob diversos títulos, inclusive relacionados às irregularidades formalizadas neste PAF.*

*Assim, sabendo o Estado de antemão que, efetivando o contribuinte recolhimentos de ICMS por diversas rubricas, deveria o primeiro já sair da inércia imediatamente, a partir da ocorrência do fato gerador, e apurar eventuais diferenças de imposto. Assim, nestes casos, é de se aplicar o art. 150, § 4º do CTN, de modo que os efeitos decadenciais devem atingir, sendo este o caso, os fatos geradores ocorridos até junho de 2014.*

*A infração 01 retrata uso indevido de créditos fiscais e guarda correlação com o ICMS pago sob a rubrica 759. Logo, os valores alusivos a fevereiro, abril, maio e junho de 2014 decaíram, devendo ser considerados improcedentes.*

*A infração 02 retrata a omissão de saídas pela não emissão de documentos fiscais, apesar de o autuado ter vendido mercadorias presumivelmente tributáveis. Sem embargo da irregularidade guardar relação com a rubrica 759, verifica-se aqui uma conduta evasiva que demonstra o gesto presumivelmente deliberado de não se declarar perante ao fisco transações que claramente deveriam ser ofertadas à tributação. Neste caso, é melhor cabível na espécie o marco inicial previsto no art. 173, I do CTN, estando toda a cobrança neste particular a salvo de decadência.*

*A infração 03 retrata a cobrança da DIFAL e guarda correlação com o ICMS pago sob a rubrica 759, até porque os débitos fiscais a título do diferencial de alíquota são levados à apuração normal do imposto, pelo sistema do "conta corrente". Logo, os valores alusivos a janeiro, abril, maio e junho de 2014 decaíram, devendo ser considerados improcedentes.*

*A infração 04 retrata a exigência de antecipação total e guarda correlação com o ICMS pago sob a rubrica 1145. Logo, os valores alusivos a fevereiro, março e abril de 2014 decaíram, devendo ser considerados improcedentes.*

*A infração 05 retrata a exigência de antecipação parcial e guarda correlação com o ICMS pago sob a rubrica 2175. Logo, os valores alusivos a janeiro, março, abril, maio e junho de 2014 decaíram, devendo ser considerados improcedentes.*

*A infração 06 retrata a exigência de multa pelo não registro na escrita de documentos fiscais. As penalidades pecuniárias devem seguir o dies a quo inscrito no art. 173, I do CTN, segundo entendimento deste CONSEF, a partir de pronunciamento em sede de Incidente de Uniformização expressado pela d. PGE, proc. 2016.194710-0. Logo, neste particular, está toda a cobrança a salvo de decadência.*

*Quanto ao mérito, cumpre registrar que não houve contestação para as irregularidades de nºs 01, 03 e 06.*

*A infração 01 glosa créditos fiscais que superaram as quantias destacadas em documentos fiscais. O demonstrativo fiscal de fl. 11 aponta com detalhes as notas fiscais com os respectivos valores de imposto destacados e creditados, com diferenças que partem de R\$ 0,11, indo até R\$ 929,01. Cobrança procedente em parte, no remanescente de R\$ 624,58, já excluídos os valores decaídos.*

*A infração 03 reclama diferenças de alíquotas (DIFAL) em face de aquisições interestaduais de materiais de uso e consumo. Analisando o demonstrativo fiscal de fls. 13 a 19, verifica-se tratar-se de entradas de sinalizadores de preço, adesivos, rolos de etiqueta, placas, lâminas informativas, bustos masculinos e femininos, entre outros itens claramente não direcionados para revenda. Cobrança procedente em parte, no remanescente de R\$ 1.044,66, já excluídos os valores decaídos.*

*A infração 06 exige multa de 1% pelo não registro de documentos fiscais na escrita do contribuinte, espelhadas no demonstrativo estatal de fls. 39 e 40, com alusão ao número da nota fiscal, data de emissão, base de cálculo e multa respectiva. Inexistindo contestação sobre estarem ditos documentos não registrados pelo contribuinte, há de se considerar a irregularidade totalmente procedente, na quantia histórica de R\$ 4.962,33.*

*Passemos agora a apreciar as irregularidades impugnadas.*

*A infração 02 versa sobre a falta de pagamento de imposto a partir das informações fornecidas pelas administradoras de cartões de crédito, extraídas pelo autuante da base de dados fazendária. O contribuinte não apresentou argumentos e demonstrações probatórias suficientes para arranhar a exigência. A cobrança parte do fato de, a partir das vendas realizadas pela autuada via cartão de débito e crédito, não ter havido a emissão de documento fiscal dando cobertura à operação, no sentido de ser ela regularmente tributada. Cobrança inteiramente procedente, na quantia histórica de R\$ 49.092,50. 5*

*A infração 04 aborda falta de pagamento de antecipação total. Após a defesa e informativo fiscal, a questão tornou-se incontroversa quanto aos valores demonstrados pela documentação defensiva acostada no processo. O fisco, ao concordar com as quitações parciais, refez a cobrança inicial à fl. 241 e diminuiu a autuação para R\$ 10.866,19. Todavia, em face da decadência, conforme atraçá fundamentado, deve-se também excluir o valor de R\$ 1.704,86, atinente a fevereiro de 2014. Cobrança procedente em parte, na quantia histórica de R\$ 9.161,33*

*A infração 05 aventa falta de pagamento de antecipação parcial. Após a defesa e informativo fiscal, a questão tornou-se incontroversa quanto aos valores demonstrados pela documentação defensiva acostada no processo. O fisco, ao concordar com as quitações parciais, refez a cobrança inicial à fl. 241 e diminuiu a autuação para R\$ 8.419,03. Todavia, em face da decadência, conforme atraçá fundamentado, deve-se também excluir os valores atinentes a janeiro (R\$ 5.306,91), março (R\$ 112,32) e junho (R\$ 846,33) de 2014. Cobrança procedente em parte, na quantia histórica de R\$ 2153,47.*

*Isto posto, é de se declarar o auto de infração PROCEDENTE EM PARTE, não só considerando as questões de mérito como também a prejudicial de decadência, ficando assim a síntese valorativa da autuação:*

*[Planilha de fl. 264].*

*Auto de Infração julgado PROCEDENTE EM PARTE, no montante de R\$ 67.758,38".*

Respaldado no art. 169, I, "b" do RPAF/99, o contribuinte interpõe Recurso Voluntário às fls. 274 a 291, no qual inicia aduzindo a tempestividade da peça e sintetizando os fatos.

O apelo é relativo às infrações 02 e 06.

Inicialmente, mostra-se inconformado com o fato de na Decisão originária somente ter sido admitida a decadência de parte das infrações 01, 03, 04 e 05, não tendo sido reconhecido o referido fenômeno no tocante às infrações 02 e 06, aquela, de nº 02, por ter sido identificada uma suposta conduta dolosa, com o que não concorda.

Ressalta, com a apresentação de jurisprudência, todo o esforço que empreendeu no sentido de recuperar os relatórios de faturamento das operadoras dos cartões e ainda de desenhar os supostos equívocos cometidos pela autoridade fiscal.

Suscita preliminar de nulidade – referente à infração 02 -, tendo em vista a falta de indicação precisa do fundamento da multa. A autoridade fiscal, ao deixar de esclarecer em qual das sete alíneas do art. 42, III da Lei nº 7.014/96 tem base a multa, no altíssimo patamar de 100%, cerceou o seu direito à ampla defesa.

Além disso, segundo alega, ocorreu erro na fundamentação legal da penalidade por descumprimento de dever instrumental da infração 06 (art. 42, IX da Lei nº 7.014/96), pois, como se está a tratar de operações não tributáveis, o inciso IX não se aplica e não se subsome à descrição da infração imputada.

No mérito da infração 02, diz que o Fisco e a JJF analisaram de forma estanque os fatos postos, deixando de considerar os estornos de vendas, cancelamentos de notas fiscais, devoluções de mercadorias ocorridas em meses posteriores etc.

A Fiscalização, como se não bastasse as desconsiderações acima explicitadas, ao invés de especificar todas as vendas alegadamente omitidas, não possibilitou ao recorrente apresentar documentos e explicações a respeito de cada uma das operações tidas como omitidas. A presunção de veracidade não é pressuposto do ato, mas *status* que atinge com a obediência aos requisitos impostos pelo ordenamento jurídico.

O Relatório Diário de Operações TEF foi juntado às fls. 75 a 91.

No entendimento do sujeito passivo, este item do Auto de Infração resulta de mera presunção. A autoridade fiscal sequer se preocupou em identificar as vendas que “*estavam sendo*” lançadas.

Pede deferimento.

## VOTO

O recorrente suscitou duas preliminares de nulidade.

A primeira – referente à infração 02 -, tendo em vista a alegada falta de indicação precisa do fundamento da multa. A autoridade fiscal, ao deixar de esclarecer em qual das sete alíneas do art. 42, III da Lei nº 7.014/96 tem base a multa, no altíssimo patamar de 100%, cerceou o seu direito à ampla defesa.

Com efeito, no campo destinado à “*Multa Aplicada*” do Auto de Infração está discriminado o art. 42, III da Lei nº 7.014/96, sem discriminação da alínea a que diz respeito.

Ora, a descrição da conduta infracional está perfeitamente redigida e o sujeito passivo dela se defendeu e recorreu. A simples leitura do inciso acima indicado levaria à forçosa conclusão de que se trata da sua alínea “f”, situação que, aliás, restou demonstrada pelo próprio pleiteante à fl. 285.

Ademais, segundo o art. 18 do § 1º RPAF/99, as eventuais incorreções ou omissões e a não observância de exigências meramente formais contidas na legislação não acarretam a nulidade do Auto de Infração ou da Notificação Fiscal, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário.

Alinho-me com a JJF, uma vez que a multa é de 100%, conforme o previsto no art. 42, III da Lei do ICMS, seja qual for a alínea, embora soe lógico estar a cobrança lastreada na alínea “f”. Evidentemente, pela descrição dos fatos imputáveis, pela proposição correta da multa de 100% e pela norma do art. 18, § 1º do RPAF-BA há de se afastar invalidade quando se verifica simples erro de indicação de dispositivo no Auto de Infração.

A segunda preliminar de nulidade diz respeito à infração 06.

Segundo alega o contribuinte, ocorreu erro na fundamentação legal da penalidade por descumprimento de dever instrumental da infração 06 (art. 42, IX da Lei nº 7.014/96), pois, como se está a tratar de operações não tributáveis, o inciso IX não se aplica e não se subsome à descrição da infração imputada.

Como bem disse o relator da instância de origem:

“*Também não se deve acolher a nulidade direcionada para a infração 06, sob o suposto argumento de que o inciso IX do art. 42 da Lei 7.014/96 não trata da falta de registro de mercadorias não tributáveis, mas sim de*

mercadorias tributáveis. Em verdade, o dispositivo sob análise não discrimina a aplicação da penalidade somente para produtos tributáveis. Tem ele comando indistinto. A redação anterior da Lei baiana do ICMS – inaplicável no presente PAF – é que trazia no inciso IX a previsão para a falta de registro de itens tributáveis e no inciso XI para itens não tributáveis.

Portanto, como racionalização normativa, resolveu o legislador condensar as duas situações num único inciso, o de nº IX. Portanto, o enquadramento da sanção pecuniária foi efetivado corretamente pelo fisco”.

Rejeitadas as preliminares de nulidade.

Quanto à decadência, a ciência da autuação se deu em 15/7/2019.

De acordo com o Incidente de Uniformização PGE nº 2016.194710-0, quanto à obrigação principal, o prazo decadencial deve ser contado a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no art. 150, § 4º do CTN (Código Tributário Nacional), quando o contribuinte declarar a ocorrência do fato jurídico tributário, apurar o montante do imposto devido, mas efetuar o pagamento em valor 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 declarar a ocorrência do fato jurídico tributário, apurar o montante do imposto devido, mas não efetuar o respectivo pagamento; **b)** o contribuinte não declarar a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omitir a realização da operação ou prestação tributável; **c)** o contribuinte declarar a ocorrência do fato jurídico tributário, apurar o montante do imposto devido, efetuar o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente, o Fisco verificar que o valor recolhido foi menor do que o efetivamente devido, em virtude de dolo, fraude ou simulação, que não foram comprovados.

Tais raciocínios somente se aplicam às infrações por descumprimento de obrigações principais, não havendo que se falar no art. 150, § 4º do CTN quando a obrigação é acessória, já que o dispositivo legal complementar faz expressa referência à homologação do lançamento. Em se tratando de obrigação acessória, não há o que homologar. O lançamento ocorre de ofício. Além disso, o art. 150, § 4º do CTN se aplica a tributos e multa não é tributo, que não pode constituir sanção de ato ilícito.

Por isso, no que se refere à infração 06, aplica-se o art. 173, I do CTN.

Veja-se que o texto do Incidente de Uniformização PGE nº 2016.194710-0 – para fins de diferenciação do critério de determinação do termo inicial da contagem do prazo de decadência –, faz referência expressa à declaração do fato jurídico tributário. Embora, no presente caso, da infração 02, não tenha havido tal declaração, pois o contribuinte praticou operações tributáveis sem declará-las, não se pode afastar a contagem do art. 150, § 4º, uma vez que houve pagamento de imposto no período fiscalizado.

*“Compulsando a relação de DAEs extraída da base de dados fazendária para 2014, juntada ao PAF, verifica-se ali constarem recolhimentos sob a rubrica de antecipação total (1145), antecipação parcial (2175), antecipação de álcool hidratado (2280), regime normal comércio (759) e auto de infração/denúncia espontânea (1755)”.*

Acolhida a decadência parcial da infração 02, de modo que os valores a se afastar da mesma sejam os de abril e maio de 2014 (R\$ 44.304,05 e R\$ 27,80), devendo ser mantidas as ocorrências de agosto, setembro e novembro do mesmo ano (R\$ 1,62, R\$ 1.725,59 e R\$ 3.033,44).

No mérito da infração 02, são inconsistentes as alegações recursais de que o Fisco e a JJF analisaram de forma estanque os fatos postos, deixando de considerar os estornos de vendas, cancelamentos de notas fiscais, devoluções de mercadorias ocorridas em meses posteriores etc.

Segundo o recorrente, a Fiscalização, como se não bastasse as desconsiderações acima explicitadas, ao invés de especificar todas as vendas alegadamente omitidas, não lhe possibilitou apresentar documentos e explicações a respeito de cada uma das operações tidas como omitidas.

Todavia, o Relatório Diário de Operações TEF foi juntado às fls. 75 a 91. Deveria o autuado municiar-se do mesmo e mostrar, para cada venda ali apontada, qual foi aquela objeto dos indigitados estornos de vendas, cancelamentos de notas fiscais, devoluções de mercadorias ocorridas em meses posteriores etc., necessariamente com a correspondência de valores e datas.

Trata-se da presunção legal prevista no art. 4º, § 4º, VI da Lei nº 7.014/96 e como tal ocorre o

fenômeno da inversão do ônus da prova. O contribuinte não se desincumbiu do referido ônus.

*“Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:*

*(...)*

*§ 4º Salvo prova em contrário, presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar:*

*(...)*

*VI - valores das operações ou prestações declarados pelo contribuinte inferiores aos informados por:*

*a) instituições financeiras;*

*(...)”.*

Tendo em vista o acolhimento da prejudicial de decadência, o novo valor da infração 02 é R\$ 4.760,65 (mantidas as ocorrências de agosto, setembro e novembro de 2014 (R\$ 1,62, R\$ 1.725,59 e R\$ 3.033,44)).

Voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário. Assim, o montante do Auto de Infração é conforme abaixo:

INF	RESULTADO	VL HISTÓRICO	VL JULG-JJF	VL JULG-CJF	MULTA
01	PROCEDÊNCIA PARCIAL	1.986,02	624,58	624,58	60%
02	PROC.PARCIAL/P.PROVIDO	49.092,50	49.092,50	4.760,65	100%
03	PROC.PARCIAL/N.PROVIDO	2.446,00	1.044,66	1.044,66	60%
04	PROC.PARCIAL/N.PROVIDO	40.985,55	9.161,33	9.161,33	60%
05	PROC.PARCIAL/N.PROVIDO	22.541,89	2.153,47	2.153,47	60%
06	PROCEDENTE	4.962,33	4.962,33	4.962,33	-----
<b>TOTAL</b>		<b>122.014,29</b>	<b>67.038,87</b>	<b>22.707,02</b>	

#### VOTO DIVERGENTE

O acórdão recorrido afastou a decadência de parte dos créditos perseguidos, com base no art. 150, § 4º do CTN, por entender que este dispositivo somente se aplicaria nos descumprimentos de obrigações principais, não alcançando as acessórias.

Ouso discordar.

A natureza da obrigação inadimplida (se principal ou acessória) não influencia a contagem do prazo decadencial, até mesmo porque derivam do mesmo fato gerador que é o marco para a sua aferição, em regra. Como venho me manifestando reiteradas vezes, não parece ter sentido a distinção da natureza da obrigação ou mesmo realizar a segregação das operações realizadas pelo contribuinte (diferenciando aquelas “declaradas” das “não declaradas”) para definir o prazo para que se perfectibilize a perda do direito ao lançamento. Os tributos sujeitos ao lançamento por homologação se subordinam ao art. 150 do CTN, em regra, sem distinção quanto à natureza principal ou acessória da obrigação que deles surge.

E, se admitida que a homologação tácita é da *atividade da pessoa jurídica*, não há justificativa para diferenciar operações declaradas de não declaradas. Afinal, se os seus efeitos somente pudessem recair sobre aquilo que foi informado, ainda que o pagamento fosse parcial, não haveria sequer razão para cogitar de decadência, pois tributo declarado é crédito tributário constituído (art. 129-A do COTEB c.c. art. 54-A do RPAF/BA e Súmula nº 436 do STJ), que se sujeita à *prescrição* e não à *decadência*, e, aquilo que foi recolhido, tem por consequência a extinção do crédito correspondente, na forma do art. 156, I do CTN.

O ato que constitui o crédito (confissão de dívida ou lançamento), assim, fulmina o prazo decadencial, dando início ao da prescrição. A homologação, por sua vez, é a condição resolutória (art. 150, § 1º do CTN) que promove a extinção do crédito tributário em razão do pagamento (art. 156, I do CTN) ou pela decadência (art. 156, V do CTN), quando concretizada em sua modalidade tácita.

Nas condições resolutórias, diferentemente das condições suspensivas, o fato gerador é considerado perfeito e acabado quando é praticado, conforme art. 117, II do CTN. Por este motivo que a homologação independe até mesmo de qualquer ato administrativo, pois, sua forma tácita decorre precisamente da inércia do Fisco. Porém, cabe lembrar que o pressuposto para o

*pagamento* é a existência de um *crédito tributário*, o que significa que sua *constituição*, pela *confissão* ou pelo *lançamento*, necessariamente ocorre em momento anterior.

Logo, a *entrega da declaração* proporciona a ciência da atividade, autorizando o exercício da fiscalização, independentemente até mesmo do seu conteúdo. Afinal, a entrega de uma “*declaração zerada*” também inicia o prazo de decadência, já que se trata de situação completamente diferente da *ausência de qualquer declaração*.

Seguindo o mesmo raciocínio, não restam dúvidas de que a aplicação do art. 173, I do CTN, para tributos sujeitos a lançamento por homologação, somente é viável quando não há entrega de declaração, pois, nestes casos, não se pode considerar a autoridade administrativa ciente de qualquer atividade exercida pelo sujeito passivo, no âmbito de sua competência.

A possibilidade de contar o prazo em momento distinto do fato gerador acaba refletindo medida excepcional, nestes tributos, que somente se justifica, como se comprehende na leitura do inciso I, do art. 173 do CTN, porque, embora pudesse o crédito ser constituído no momento da sua ocorrência, por *desconhecimento da atividade* pelo Fisco, o ato administrativo competente não pode ser efetivado, o que contrasta com as hipóteses de entrega de declaração, pois, não há dúvidas de que a partir de então já se conhece *alguma atividade* ou já se encontra constituído algum crédito.

Nesta linha, somente nos parece válido reconhecer a aplicação do inciso I, do art. 173 do CTN nas hipóteses de falta de entrega de informações fiscais. Malgrado esse entendimento possa não ter ficado explícito no Enunciado nº 555 da Súmula, em acórdãos posteriores a Corte teve a oportunidade de esclarecer o que decidiu, como o ocorreu no caso abaixo destacado:

**PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO N° 3 DO STJ. DECADÊNCIA. PAGAMENTO PARCIAL CONSIGNADO PELO ACÓRDÃO RECORRIDO. PREMissa FÁTICA EXPRESSA NO ACÓRDÃO. AFASTAMENTO DA SÚMULA N° 7 DO STJ. AFASTAMENTO DO RESP N° 973.733/SC. IPI. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA DAS DIFERENÇAS NÃO DECLARADAS. TERMO A QUO EM CASO DE PAGAMENTO PARCIAL. FATO GERADOR. CRÉDITO TRIBUTÁRIO EXTINTO PELA DECADÊNCIA.** I. Adotando-se a premissa fática do caso concreto, expressamente ventilada no voto vencedor do acórdão recorrido - o que afasta a incidência da Súmula nº 7 do STJ -, é de se reconhecer que, havendo pagamento parcial, a decadência para constituir a diferença não declarada e não integrante do pagamento parcial tem como termo a quo a data do fato gerador, na forma do art. 150, § 4º, do CTN, não se aplicando o entendimento fixado na Súmula nº 555 do STJ e no REsp nº 973.733/SC, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 18/9/2009, segundo o qual o prazo decadencial segue o disposto no art. 173, I, do CTN quando, a despeito da previsão legal, não há pagamento antecipado em caso de tributo sujeito a lançamento por homologação.2. Na hipótese dos autos, os fatos geradores ocorreram no período de fevereiro e março de 2002, de modo que o lançamento de ofício realizado em 25 de junho de 2007 extrapolou o prazo de 5 anos contados dos fatos geradores, estando o crédito tributário extinto pela decadência.3. Agravo interno não provido. (AgInt no AgInt no AREsp 1229609/RJ, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 09/10/2018, DJe 24/10/2018)

Até mesmo o adimplemento do tributo mediante a utilização de crédito considerado indevido se sujeita ao § 4º, do art. 150 do CTN, por equivaler a recolhimento a menor (AgInt no REsp 1842061/SP, Rel. Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 16/12/2019, DJe 18/12/2019).

O raciocínio é coerente, pois, a entrega de declaração dispara a contagem do prazo de homologação tácita não apenas do que informa, como também das operações omitidas, embora realizadas, porque, o que já foi objeto de pagamento antecipado, não depende de ato comissivo para ser confirmado, pois representa débito confessado e adimplido, situação que não muda em razão de existir ou não omissão. Observe-se, por exemplo, que a eventual desconformidade na declaração entregue não permite que se promova o lançamento correspondente ao montante que já foi pago, resultando na extinção parcial do débito, ainda que não “homologado expressamente”.

O que foi declarado, por sua vez, ainda que sem o respectivo pagamento, constitui definitivamente o crédito tributário, de modo a não mais se falar em decadência. Quanto aos créditos fiscais, a própria hipótese de sua apropriação e/ou utilização dependem da existência de escrituração, inclusive quando indevidos, uma vez que não podem ser gerados por operações não declaradas as quais, da mesma forma, são imprestáveis para constituir débito passível de compensação.

Dito de outro modo, a homologação do lançamento, sobretudo em sua modalidade “tácita”, não se restringe ao que já foi recolhido. Caso contrário, a própria condição resolutória perderia sua função, pois, tem como finalidade a verificação da regularidade do que foi apurado, declarado e eventualmente recolhido pelo contribuinte.

Se, ao invés disso, fosse apenas “carimbar” os acertos daquilo que foi apurado e declarado, sem verificar a conformidade das informações prestadas com as efetivamente realizadas, não haveria qualquer necessidade da sua existência, pois, o que foi declarado e recolhido antecipadamente se considera quitado e, o não recolhido, embora declarado, é débito confessado, vencido e não pago, situações jurídicas que não dependem da homologação para surgir e não comportam mais o exame da decadência.

Reforça esse pensamento a própria existência de uma modalidade tácita da homologação, por expon que a condição é estabelecida também como um dever do Fisco de praticar os atos que lhe competem no mesmo prazo, sob pena de convalidá-los automaticamente pela inércia. Mas, não há necessidade de condicionar o débito espontaneamente confessado a uma conduta da administração, o que implica a necessidade de se dar o alcance amplo à homologação do lançamento, para abarcar as operações não incluídas na declaração entregue, e não o restringir, ou seja, *considerando a sua atividade com um todo*, sob pena de esvaziar sua própria razão de existir.

Destaco que este raciocínio encontra respaldo na jurisprudência atual do STJ, a qual também rechaça qualquer tentativa de dissociação das obrigações principais e acessórias para fins de decadência, conforme leitura dos trechos destacados abaixo:

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL. INOCORRÊNCIA. ICMS/ST E MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA VINCULADA À APURAÇÃO DO IMPOSTO. PAGAMENTO A MENOR. REEXAME DE PROVAS. IMPOSSIBILIDADE. DECADÊNCIA. EXISTÊNCIA.*

*1. Inexiste ofensa aos arts. 489, § 1º, e 1.022 do CPC/2015 quando o Tribunal de origem se manifesta de modo fundamentado acerca das questões que lhe foram submetidas, apreciando integralmente a controvérsia posta nos autos, porquanto julgamento desfavorável ao interesse da parte não se confunde com negativa ou ausência de prestação jurisdicional.*

*2. Tratando-se de tributo sujeito a lançamento por homologação, a obrigação tributária não declarada pelo sujeito passivo no tempo e modo determinados pela legislação de regência está sujeita ao procedimento de constituição do crédito pelo Fisco, por meio do lançamento substitutivo, o qual deve se dar no prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN, quando não houver pagamento antecipado, ou no (prazo) referido no art. 150, § 4º, do CTN, quando ocorrer o recolhimento de boa-fé, ainda que em valor menor do que aquele que a Administração entende devido, pois, nesse caso, a atividade exercida pelo contribuinte ou responsável de apurar e pagar o crédito tributário está sujeita à verificação pelo ente público pelo prazo de cinco anos, sem a qual ela (a atividade) é tacitamente homologada. Precedentes.*

*3. O regime de substituição tributária não modifica a modalidade de lançamento por homologação do ICMS devido pelo responsável legal (substituto), de modo que o aludido entendimento jurisprudencial é perfeitamente aplicável na espécie.*

*4. A constituição de multa por eventual descumprimento de obrigação acessória vinculada à apuração de saldo recolhido a menor deve ocorrer quando da revisão do pagamento antecipadamente realizado, ou seja, dentro do prazo legalmente estabelecido para a homologação pela Administração, que, de acordo com § 4º, é de cinco anos contados do fato gerador. Inteligência dos §§ 2º e 3º do art. 150 do CTN.*

*5. Hipótese em que o acórdão recorrido reconheceu a decadência do ICMS/ST e da multa por obrigação acessória vinculada à apuração do imposto em razão da existência de pagamento antecipado, ainda que parcial, no período de apuração correspondente, de modo que a revisão dessa conclusão pressupõe reexame de prova, o que é inviável em face do óbice da Súmula 7 do STJ.*

*6. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa extensão, desprovido. (REsp n. 1.798.274/MG, relator Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 8/9/2020, DJe de 14/10/2020.)*

Registro ainda que o STJ afasta expressamente a hipótese de aplicação do art. 173, inciso I do CTN a partir do exame de cada operação realizada:

*TRIBUTÁRIO. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL. EXAME. PREJUÍZO.*

*1. Tratando-se de tributo sujeito a lançamento por homologação, a obrigação tributária não declarada pelo sujeito passivo no tempo e modo determinados pela legislação de regência está sujeita ao procedimento de*

constituição do crédito pelo Fisco, por meio do lançamento substitutivo, o qual deve se dar no prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN, quando não houver pagamento antecipado, ou no (prazo) referido no art. 150, § 4º, do CTN, quando ocorrer o recolhimento de boa-fé, ainda que em valor menor do que aquele que a Administração entende devido, pois, nesse caso, a atividade exercida pelo contribuinte ou responsável de apurar e pagar o crédito tributário está sujeita à verificação pelo ente público pelo prazo de cinco anos, sem a qual ela (a atividade) é tacitamente homologada. Precedentes.

2. *Hipótese em que equivocam-se as instâncias ordinárias ao afirmarem que a decadência do art. 173 do CTN aplicar-se-ia à espécie pela simples ausência de recolhimento do ICMS em cada uma das operações fiscalizadas, consideradas individualmente, devendo, para tanto, observar a existência de recolhimento do imposto no período de apuração.*

3. *Análise de violação expressa de dispositivo de lei federal (alínea “a” do permissivo constitucional) que não exige apreciação do alegado dissídio de jurisprudência com os precedentes paradigmáticos arrolados no recurso especial e da correta demonstração da divergência pela recorrente (alínea “c” do permissivo constitucional).*

4. *Agravo interno desprovido. (AgInt no AREsp n. 1.303.605/GO, relator Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 12/4/2021, DJe de 5/5/2021.)*

Assim, reconheço de ofício a decadência de todos os créditos lançados cujo fato gerador ocorreu mais de cinco antes da data da ciência do contribuinte, nos termos da Súmula mº 12 do CONSEF.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 281401.0114/19-1, lavrado contra **NIKE DO BRASIL COMÉRCIO E PARTICIPAÇÕES LTDA. (FISIA COMÉRCIO DE PRODUTOS ESPORTIVOS LTDA.)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 17.744,69**, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 12.984,04 e de 100% sobre R\$ 4.760,65, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “d”, “f”, VII, “a” e III, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$ 4.962,33**, prevista no inciso IX do citado dispositivo, com os acréscimos moratórios estabelecidos na Lei nº 9.837/05.

VOTO VENCEDOR (Decadência) – Conselheiros: Paulo Danilo Reis Lopes, José Adelson Mattos Ramos e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE (Decadência) – Conselheiros: Anderson Ítalo Pereira, Valdirene Pinto Lima e Rafael Benjamin Tomé Arruty.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 02 de agosto de 2024.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

PAULO DANILO REIS LOPES – RELATOR

ANDERSON ÍTALO PEREIRA - VOTO DIVERGENTE  
(Decadência)

LEÔNCIO OGANDO DACAL - REPR. DA PGE/PROFIS