

A.I. Nº - 232877.0008/20-8
AUTUADO - SUPERMERCADO EFCE PEREIRA LTDA.
AUTUANTE - ANTONIO JORGE SEIXAS LIMA
ORIGEM - DAT NORTE / INFRAZ RECÔNCAVO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 06/01/2024

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO JJF Nº 0009-02/24-VD**

EMENTA: ICMS. 1. FALTA DE RECOLHIMENTO. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. A autuada comprovou que realizou operações de saídas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária e isentas. O autuante reconheceu parte dos argumentos da defesa, refez os demonstrativos. Afastada a arguição de nulidade. Excluída a exigência fiscal relativa ao período em que já havia decaído o direito da Fazenda Pública em exigir o crédito tributário. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração foi lavrado em 29/05/2020, para exigir do ICMS no valor histórico de R\$ 103.143,49, acrescido da multa de 60% tipificada no art. 42, inc. II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, pela constatação da infração a seguir descrita.

INFRAÇÃO 01 – 02.01.03: Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, para os fatos apurados em janeiro de 2015 a dezembro de 2016.

O autuante informou que “*O contribuinte praticou operações tributadas com alíquota de 17% e 18%, como não tributadas, informando alíquota e carga tributária ZERO, conforme demonstrativo do ANEXO 01*”.

Enquadramento legal: art. 2º, inc. I e art. 32 da Lei nº 7.014/96 c/com o art. 332, inc. I do RICMS/2012.

A autuada impugnou o lançamento, fls. 14 a 21, onde após fazer um breve relato dos fatos e transcrever a infração, arguiu nulidade do lançamento pela ausência de elementos sólidos que permitiriam o mínimo de entendimento da infração, caracterizando cerceamento à ampla defesa, e ainda devido aos inúmeros erros materiais e jurídicos que diz estarem evidenciados, trazendo como suporte a art. art. 18 do RPAF/BA.

Lembra que a natureza jurídica do lançamento é a mesma do ato administrativo para concluir que se o lançamento tributário é ato jurídico, apto a produzir efeitos, é necessário para sua validade, que o Fiscal seja capaz, o objeto seja lícito e o ato obedeça à forma prescrita em lei, conforme o art. 142 do Código Tributário Nacional, copiado.

Complementa ser imprescindível a decretação da nulidade do Auto de Infração em razão dos diversos vícios nele encontrados que contrariam a veracidade dos fatos.

Passando a abordar a infração, explana acerca do regime de substituição tributária, destaca o art. 6º, § 2º da Lei Complementar nº 87/96, no qual prevê que a responsabilidade pela substituição se dará em lei de cada estado e acrescenta que o art. 8º da citada lei, deixa claro que a margem de valor agregado - MVA, elemento que compõe a base de cálculo, deve ser fixada com base em levantamento dos preços usualmente praticados junto ao mercado considerado, segundo critérios

previstos em lei ordinária estadual, e afirma que isto só será possível se a última etapa tratar da mesma mercadoria.

Diz que o mencionado art. 8º, ao tratar do regime de sujeição passiva por substituição, determina que a base de cálculo será o valor correspondente ao preço de venda a consumidor acrescido do valor do frete, IPI e demais despesas debitadas ao estabelecimento destinatário, bem como a parcela resultante da aplicação sobre esse total, do percentual de valor agregado, ou margem de lucro, estabelecido em cada caso, de acordo com as peculiaridades de cada mercadoria.

Aponta que exatamente por isso, somente é possível estimar a MVA, base de cálculo do imposto, porque o produto final deve ser exatamente o mesmo que o produto que deu origem ao ciclo.

Aponta que na sistemática da substituição tributária, as mercadorias a ela sujeitas devem ser tratadas de maneira crítica, fática e analítica, com a finalidade de extinguir quaisquer dúvidas que se produzam em relação a sua aplicabilidade e suas consequências.

Assevera que a acusação se encontra eivada de vícios, uma vez os levantamentos das mercadorias, conforme demonstrado no Doc. 01, elaborado pela defesa, contém mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária. Desta forma, as etapas de tributação foram cumpridas, portanto, desobriga o contribuinte em efetuar o recolhimento de imposto subsequente, conforme preceitua o art. 292 do RICMS/12, copiado, razão pela qual optou por não destacar o imposto, informando a alíquota zero como mencionado pelo autuante.

Sinaliza que a acusação de não recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, deixa claro que o Fiscal não soube tipificar a infração, pois, em momento algum o acusado deixou de recolher ICMS, já que, as mercadorias levantadas foram objeto de operações classificadas com o código fiscal 5.405 - Vendas de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros em operações com mercadorias sujeita ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituído, portanto, sujeitas ao regime de substituição tributária, com o encerramento da fase de tributação.

Observa que a presunção do estado da Bahia, para exigência de ICMS supostamente não recolhido é descabida, haja vista que não há que se falar em recolhimento do imposto na saída de bens ou mercadorias sujeito a substituição tributária, contradição suficiente para a nulidade da acusação, com base no art. 18 do RPAF/BA.

Pondera que se os fatos não forem suficientes para o convencimento dos julgadores, aponta que no Doc. 2 estão elencados os itens que foram excluídos da substituição tributária a partir de 01/02/2015, através do Decreto nº 15.807/14, sobre os quais teria o direito de se apropriar do crédito fiscal decorrente da antecipação do imposto, baseado no art. 8º, § 1º do citado decreto, transcrito.

Garante não ter se creditado do imposto, que teria direito, pois, conforme as regras para apropriação do crédito se faz necessário que a autuante constitua um novo inventário para indicar a quantidade de produtos que foram excluídos do regime de substituição tributária e consequentemente realizar a apropriação do referido crédito.

Assegura não ter praticado dolo, nem prejuízo aos cofres públicos, portanto, não cabe a aplicação da multa sugerida pelo autuante.

Sinaliza que o autuante deixou de considerar em seus levantamentos, as mercadorias isentas, conforme demonstrado em planilha - Doc. 3, amparadas pelo art. 14 do RICMS/97 e art. 265 do RICMS/2012.

Reitera que a exigência é improcedente, quer pelo seu aspecto operacional quer pelo seu aspecto legal.

Requer que *(I)* seja recebida e acolhida a impugnação levando em consideração que sempre primou pela observância das exigências legais do seu ramo de atividade; *(II)* se considere que as

notificações não têm esteio tributário; **(II)** reconheça que a multa significa um enriquecimento ilícito do estado; e **(IV)** seja declarada a nulidade do Auto de Infração.

Pede que se assim não for entendido, que seja reconhecido a decadência parcial da infração, amparada pelo art. 150, §§ 1º e 4º do CNT, mencionando o entendimento deste colegiado através do Acórdão CJF nº 0360-11/19. Desta forma, a decadência parcial deverá atingir os meses de janeiro, fevereiro, março, abril, maio e junho de 2015, e no mais, que o lançamento seja revisado por Auditor estranho ao feito.

O autuante prestou a informação fiscal às fls. 27 e 28, onde inicialmente reproduziu a infração e contestou a arguição de que a autuação se baseou em argumentos frágeis, que não lhe foi dado o direito à ampla defesa e que o demonstrativo não relacionou todas as notas fiscais.

Afirma que o demonstrativo anexado ao processo demonstra que a arguição da defesa não procede, pois, o demonstrativo contém a relação de todas as notas fiscais, discriminadas uma a uma, com as mercadorias, os cálculos do imposto, como também a identificação dos destinatários.

Destaca que os requisitos que formalizaram o Auto de Infração estão expostos com a máxima clareza, como a identificação do contribuinte e demais elementos e que o demonstrativo de débito e a relação das notas fiscais com os destinatários e os valores do imposto foram enviados ao autuado, via Domicílio Tributário Eletrônico - DT-e.

Quanto ao argumento que parte dos produtos são mercadorias enquadradas na substituição tributária, afirma não corresponder com a realidade, uma vez que nos períodos das vendas, algumas mercadorias que eram da substituição tributária já estavam sob o regime de tributação normal.

Reconhece como cobrança indevida a mercadoria Polpa Brasfrut Cacau 100 g e Polpa Frutanus Cacau 100 g por serem mercadorias isentas, e assim, excluiu os valores de R\$ 1.133,03 do exercício de 2015, R\$ 1.390,83 de 2016 e R\$ 355,63 referente ao produto Farinha de Rosca nos períodos de 2015 e 2016.

Em relação aos pescados, esclarece que estes passaram a ser tributados normalmente a partir de 01/06/2016, só se tornando isento quando a operação tiver sido realizada por pescador profissional artesanal devidamente classificado no Registro Geral da Pesca da Secretaria Especial de Aquicultura e Pesca da Presidência da República, bem como as operações internas subsequentes com o mesmo produto, ou seja, com o pescado realizado por pescador profissional artesanal que atenda as mesmas condições descritas.

Ao abordar o reconhecimento da decadência para os fatos ocorridos, contados a partir da data da ocorrência do fato gerador, no período de janeiro a junho de 2015, conforme determina o art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, contesta, com base na orientação jurídica da Procuradoria Fiscal, na forma do art. 9º do Decreto nº 11.737/2009, tornando sua observância obrigatória por todos os Núcleos da Procuradoria Geral do Estado.

Aponta que em todas as infrações cometidas e que foram cobradas, o contribuinte não apurou o montante do imposto devido e declarou operações tributáveis como não tributáveis, assim, não apurou o montante do imposto devido, logo, não efetuou qualquer pagamento em relação a essas operações. Portanto, não há que se falar em decadência, conforme entendimento do Incidente de Uniformização da Procuradoria Fiscal, conforme as notas 1 e 2.

Notificada através do DT-e, em 12/08/2021, fls. 32 e 33, da informação fiscal e dos novos demonstrativos, a autuada apresentou manifestação, fls. 35 a 38, onde registrou que embora o autuante tenha reconhecido parte da cobrança indevida deixou de considerar os produtos que descreve.

Exercício de 2015:

- 1) Amendoim japonês - NCM 2008.1 - Salgados industrializados: 1904.1; 1904.9; 2005.2; 2008.11 e 2008.19 - Anexo de 2015;
- 2) Anil Imperial Colman Cubos 90 g - NCM 3206 - Xadrez e pós assemelhados, exceto pigmentos à base de dióxido de titânio classificados no código 3206.11.19; 2821; 3204.17 e 3206 - Anexo 2015;
- 3) Batata Palha - NCM 2005.2 - Salgados industrializados: 1904.1; 1904.9; 2005.2; 2008.11 e 2008.19 - Anexo 2015;
- 4) Bebida Láctea e Iogurte - Iogurte - 0403.1 - Anexo 2015;
- 5) Brilho Gel Tecovel 250 ml e Óleo de peroba - NCM 3405.2 - Massas, pastas, ceras encausticas, líquidos, preparações e outros para dar brilho, limpeza polimento ou conservação: 2710; 3404; 3405.2; 3405.3; 3405.9; 3905; 3907 e 3910. Anexo 2015;
- 6) Cola Instantânea - NCM 3506.10.10 - Produtos impermeabilizantes, imunizantes para madeira, alvenaria e cerâmica, colas, exceto cola escolar branca e colorida em bastão ou líquida nas posições 3506.10.90 e 3506.9190. Anexo 2015;
- 7) Desentupidor - NCM 3924 - Artefatos de higiene/toucador de plástico 3924. Anexo ano 2015;
- 8) Mousse Frutare - NCM 2105: Sorvetes de qualquer espécie, inclusive sanduíches de sorvetes e picolés, 2105. Anexo 2015;
- 9) Lombo Canadense - NCM 0210 - Produtos comestíveis resultantes do abate de gado bovino, bufalino, suíno, ovino e caprino, em estado natural, refrigerado, congelado, defumado, seco, salgados ou temperados, exceto charque e jerked beef. Anexo 2015);
- 10) Massa para Pastel - NCM 1902.1. Macarrão, talharim, espaguete, massas para sopas e lasanha, e outras preparações similares não cozidas, nem recheadas, nem preparadas de outro modo - 1902.1; 1905 e 1902.30. Anexo ano 2015;
- 11) Mini Mamadeira - NCM 3924. Mamadeiras de borracha vulcanizada, vidro e plástico - 4014.90.9; 7013.3 e 3924.9. Anexo 2015;
- 12) Mistura para Canário - NCM 2309. Rações para animais domésticos tipo “pet” 2309. Anexo 2015;
- 13) Nectarina - Art. 265, alínea “a” do RICMS/2012: São isentas do ICMS as saídas interestaduais, desde que não destinadas à industrialização, de produtos hortifrutícolas relacionados no Conv. ICM 44/75 (FRUTA);
- 14) Peito Defumado - NCM 0207 e 0210: Produtos comestíveis resultantes do abate de aves - 0207 e 0210. Anexo 2015;
- 15) Pipoca Pronta - NCM 1904.1: Salgados industrializados: 1904.1, 1904.9: 2005.2: 2008.11 e 2008.19. Anexo 2015;
- 16) Porta Papel Higiênico - NCM 3924: Artefatos de higiene/toucador de plásticos 3924. Anexo 2015;
- 17) Protetor para Seios - NCM 9619: Absorventes higiênicos, de uso interno ou externo – 9619. Anexo 2015;
- 18) Sal Grosso: Art. 265, alínea “d” do RICMS/2012. São isentas do ICMS as saídas internas de sal de cozinha, fubá de milho e farinha de milho (Conv. ICMS 224/17);
- 19) Silicone Carnu - NCM 3910. Massas, pastas, ceras encausticas, líquidos, preparações e outros para dar brilho, limpeza, polimento ou conservação – 2710; 3404; 3405-2; 3405.3; 3405.9; 3905; 3907; 3910. Anexo 2015;
- 20) Sucos Citrus - NCM 2202.9. Bebidas energéticas e isotônicas - 2106.9 e 2202.9. Anexo ano 2015.

Informa que todos os itens estão discriminados na planilha de 2015, anexada, totalizando R\$ 6.676,81 que devem ser deduzidos do valor residual da infração.

Exercício de 2016:

- 1) Balas - NCM 1806.9: Bombons, balas, caramelos, confeitos, pastilhas e outros produtos de confeitaria contendo cacau. Redação de 2016 com efeitos a partir de 10/03/2016;
- 2) Banha - NCM 1501: Carnes e demais produtos comestíveis frescos, resfriados, salgados, em salmoura, simplesmente temperados, secos ou defumados, resultante do abate de aves e de suínos) Redação de 2016 efeitos a partir de 10/03/2016;
- 3) Creme de Aveia - NCM 1806.9: Chocolates e outras preparações alimentícias contendo cacau, em embalagens de conteúdo igual ou inferior a 1 kg. Redação de 2016, com efeitos a partir de 10/03/2016;
- 4) Desitin Prevenção de Assaduras - NCM 3004: Medicamentos, exceto para uso veterinário - lista positiva. Redação de 2016, com efeitos até 09/03/2016;
- 5) Granulado - NCM 1806.9: Bombons, balas, caramelos, confeitos, pastilhas e outros produtos de confeitaria contendo cacau. Redação de 2016, com efeitos a partir de 10/03/2016;
- 6) Massa de Lasanha - Essas lasanhas são apenas as massas sem recheio - NCM 1902.1. Massas alimentícias não cozidas, nem recheadas, nem preparadas de outro modo. Anexo 2016;
- 7) Massa de Pastel - NCM 1902. Massas alimentícias não cozidas, nem recheadas, nem preparadas de outro modo. Anexos 2016);
- 8) Milho Alpiste e Mistura para Canário - NCM 2309. Ração tipo “pet” para animais domésticos. Anexos 2016;
- 9) Porta Papel Higiênico e Ratinho para Pia - NCM 3924. Artefatos de higiene/toucador de plástico, para uso na construção. Anexos 2016;
- 10) Silicone para dar Brilho - NCM 3910. Silicones em formas primárias, para uso na construção. Anexos 2016;
- 11) Suco Citrus - NCM 2202.9 - Bebidas energéticas em embalagem com capacidade inferior a 600 ml. Anexos 2016.

Complementa que todos os itens estão discriminados na planilha de 2016, anexada, totalizando R\$ 6.271,03, que também devem ser deduzidos do valor da infração.

Reitera o pedido do reconhecimento da decadência parcial, com base em entendimento que diz já estar pacificado pelo STJ e amparado pelo art. 150, §§ 1º e 4º do CNT, bem como jurisprudência do CONSEF.

Requer que seja recebida e acolhida a manifestação levando em consideração que o autuante não considerou os produtos relacionados e comprovados, tampouco acatou o pedido da decadência parcial.

Solicita que além dos itens já considerados pelo autuante, retirar do Auto de Infração *(a)* os produtos relacionados em 2015 e 2016 que foram indevidamente autuados; e *(b)* a cobrança dos meses de janeiro, fevereiro, março, abril, maio e junho de 2015, em razão de sua decadência.

Conclui que conta com o alto discernimento jurídico e o elevado senso de justiça que certamente norteiam as decisões deste Conselho.

Apesar das novas arguições manifestadas pelo sujeito passivo, o autuante não foi informado, e, portanto, não prestou informação. Assim em sessão de pauta suplementar os membros da 2ª JJF decidiram converter o processo em diligência à INFRAZ de origem, fl. 77, para cientificar o autuante da manifestação do contribuinte e sobre ela apresentar suas informações.

Os autos foram encaminhados a uma Fiscal estranho ao feito que prestou a informação, fls. 82 a 84, onde relatou os fatos, reproduziu parte da manifestação da autuada e concluiu que dos produtos listados pelo contribuinte, devem permanecer na infração 01 os seguintes: (a) sal grosso; (b) suco citrus; (c) protetor para seios; (d) pipoca pronta; e (e) bebida láctea que são produtos tributados.

Explica que o sal de cozinha possui o benefício da isenção, não o sal grosso, suco citrus não é uma bebida enérgica e/ou isotônica, protetor de seio não é um absorvente higiênico, pipoca pronta não tem o imposto antecipado e sim tributação normal e bebida láctea não é iogurte, portanto, um produto tributado.

Acrescenta que feitas as retificações, o novo demonstrativo referente a 2015, tem o valor reduzido para R\$ 48.201,07 (*Demonstrativo 01: Falta recolhimento do ICMS - Operação tributada como não tributada - ECF*).

Em relação a 2016, relaciona os itens questionados pela defesa e conclui que deve permanecer no levantamento o item suco citrus, pois é um produto tributado.

Fez as retificações e apresentou o novo demonstrativo referente a 2016 restando como devido R\$ 39.560,43 (*Demonstrativo 02: Falta recolhimento do ICMS - Operação tributada como não tributada - ECF*).

Finaliza indicando que o total da infração 01, foi reduzida para R\$ 88.061,43.

Quanto a arguição de decadência solicita que o CONSEF analise e decida sobre a questão e acrescenta que devido as retificações, deverá a autuado ser cientificada da informação prestada, concedendo-lhe o prazo de 10 dias para se manifestar.

A autuada foi notificada da informação e dos novos demonstrativos, via mensagem postada no DT-e, cuja leitura ocorreu em 22/12/2022, fls. 86 e 87.

Em 06/01/2023, apresentou nova manifestação, fls. 89 a 99 onde resumiu os fatos e afirmou que a Fiscal diligente deixou de observar que alguns itens deveriam ser excluídos do levantamento, pois não são normalmente tributados.

Indica que o motivo dos fatos relacionados, decorreram de divergências no cadastro das mercadorias em razão do NCM errado.

Relaciona todas as mercadorias, conforme cadastro da empresa, e diz que os valores devem ser corrigidos reduzindo o valor de R\$ 5.515,88 para 2015 e de R\$ 4.959,01 em 2016.

A Fiscal estranho ao feito prestou informação, fls. 138 a 145, onde após reproduzir os argumentos da autuada, declarou em relação aos dois exercícios, que excluiu parte dos itens, restando nos levantamentos os produtos relacionados, justificando que devem permanecer na autuação por não estarem enquadradas na substituição tributária ou não estarem beneficiados pela isenção:

- 1) BALDE BETTE ESCORREDOR ZIG ZAG 10 litros: Não é classificado como artefato de higiene/toucador de plástico;
- 2) BEBIDA LÁCTEA: não é iogurte;
- 3) CAJUZINHO FESTA ÁUREA: Não é classificado como chocolate;
- 4) DESENTUPIDOR BET P/ PIA FLUX TOP: Não é classificado como artefato de higiene/toucador de plástico;
- 5) PÁ P/ LIXO: Não é classificado como artefato de higiene/toucador de plástico;
- 6) PIPOCA PRONTA: É um produto doce, não é classificado como salgado industrializado;
- 7) PROTETOR P/ SEIOS: Não é classificado como absorvente higiênicos;
- 8) RALINHO P/ PIA: Não é classificado como artefato de higiene/toucador de plástico;

- 9) SUCO CITRUS: Não é classificado como bebidas energéticas e isotônicas, sua tributação é normal;
- 10) SURUMIM KANI: Não é pescado, não é isento. O Kani é uma carne processada de peixe;
- 11) ISQUEIRO BIC CHAMA MINI M 15: Isqueiro de bolso a gás, não recarregável é produto tributado;
- 12) LASANHA VITA PRÉ-COZIDA: Apenas as massas alimentícias não cozidas estão enquadradas na substituição tributária;
- 13) PEITO PERU DEFUMADO: Defumado só derivados de abate, o peito de peru defumado Rezende e Seara é carne de peru processada, portanto produto tributado;
- 14) SAND HAVAIANAS: Produto tributado. Substituição tributária de calçados só nas vendas pelo sistema porta a porta.

Desses produtos, a Fiscal atesta que a autuada aproveitou o crédito destacado na nota fiscal da entrada.

Feitas as considerações e retificações, apresenta novos demonstrativos: (I) 2015 restou o valor de R\$ 47.769,06 (*Demonstrativo 01: Falta recolhimento do ICMS - Operação tributada como não tributada – ECF*); e (II) 2016 o valor ficou reduzido para R\$ 38.514,94 (*Demonstrativo 02: Falta recolhimento do ICMS - Operação tributada como não tributada – ECF*).

O total da infração 01 ficou reduzida para R\$ 88.061,43.

Considerando que nessa nova informação não foram aduzidos fatos novos, tampouco anexados novos demonstrativos ou levantamentos, fica dispensado o órgão preparador em dar ciência ao sujeito passivo, conforme art. 127, § 7º do RPAF/99.

É o relatório.

VOTO

O Auto de Infração em análise imputa ao sujeito passivo a acusação de uma única infração, tempestivamente impugnada.

O sujeito passivo, exerce a atividade econômica principal de comércio varejista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios – supermercados, estabelecido na cidade de Santo Amaro/BA, é contribuinte do ICMS, inscrito na condição Normal.

A cientificação ao contribuinte do início da ação fiscal, ocorreu em 23/04/2020, através de mensagem 157390, postada via Domicílio Tributário Eletrônico – DT-e, fl. 06 e da lavratura do Auto de Infração com a intimação para quitar o débito ou apresentar defesa, também através do DT-e, em 10/06/2020, fl. 11, oportunidade que recebeu os demonstrativos sintéticos e analíticos da infração.

Considero que os autos contêm todos os elementos suficientes para a formação da convicção dos julgadores, portanto, indefiro o pedido de diligência, com base no art. 147, inc. I, alínea “a” do RPAF/99.

Preliminarmente, a autuada arguiu nulidade do lançamento, sob o argumento da ausência de elementos sólidos que permitiriam, o seu entendimento da infração, portanto, tem como caracterizado o cerceamento à ampla defesa, somada aos inúmeros erros materiais e jurídicos que disse existirem.

Compulsando os autos, verifico que o lançamento foi realizado em observância às determinações legais e regulamentares. A descrição do fato infracional se apresenta de forma clara. É possível se determinar com certeza a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, assim como a multa sugerida e os dispositivos legais e regulamentares infringidos.

Os demonstrativos analíticos e sintéticos, elaborados pelo autuante são claros e objetivo, contendo todos os dados e elementos necessários para a perfeita cognição da acusação, tanto assim que a autuada os comprehendeu satisfatoriamente, fato demonstrado claramente pela objetiva peça de impugnação, onde abordou diversos pontos da infração que julgou suficiente para elidi-la.

A arguição da falta de elementos sólidos que permitiriam o seu entendimento da infração, se apresenta, portanto, contraditória não havendo o alegado cerceamento de defesa.

Quanto a possíveis erros formais, lembro que o que prevê o art. 18, § 1º do RPAF/99:

Art. 18. (Omissis)

§ 1º 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, devendo as incorreções e omissões serem corrigidas e suprimidas por determinação da autoridade competente, desde que o fato seja comunicado ao sujeito passivo, fornecendo-se-lhe no ato da intimação cópia dos novos elementos, com a indicação do prazo de 10 (dez) dias para sobre eles se manifestar, querendo.

Assim sendo, se identificadas incorreções ou omissões, além de não se configurar razão de nulidade, pode, no decorrer do transito processual, serem corrigidas e sanadas, respeitando os princípios da ampla defesa e contraditório, desde que o contribuinte seja notificado dessas correções, que poderá livremente, dentro do prazo regimental, se manifestar e contestá-las.

Por fim, observo que o direito de ampla defesa e do contraditório do contribuinte foi plenamente preservado, inexistindo qualquer vício ou falha que macule de nulidade o Auto de Infração, portanto, afasto a arguição de nulidade.

Em preliminar prejudicial de mérito, o contribuinte arguiu decadência das exigências correspondentes aos fatos geradores ocorridos em janeiro, fevereiro, março, abril, maio e junho de 2015, com base no art. 150, §§ 1º e 4º do CTN, trazendo como referência o Acórdão CJF nº 0360-11/19.

O instituto da decadência presente no Código Tributário Nacional tem como regra geral, aquela prevista no art. 173, inc. I, que alcança os tributos cujo lançamento são: *(i)* direto ou de ofício; *(ii)* por declaração ou misto; e, *(iii)* por homologação. Em qualquer destes casos, o prazo decadencial de cinco anos, contar-se-á do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Tem-se ainda a regra conhecida pela doutrina como especial, aquela prevista no art. 150, § 4º do mesmo CTN, que alcança os tributos lançados por homologação com antecipação de pagamento, onde o prazo decadencial contar-se-á a partir da data de ocorrência do fato gerador, que se transcorrido sem que a Fazenda Pública tenha constituído o crédito tributário, o procedimento homologatório será tácito e impedirá a Administração Pública de lançar de modo suplementar a eventual diferença. Contudo, lembro que, caso haja prova da ocorrência de dolo, fraude ou simulação invoca-se a aplicação do art. 173, inc. I do CTN, ou seja a regra geral.

Ressalto que o ICMS é um imposto cujo lançamento é por homologação, inclui-se no grupo dos tributos cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, cuja homologação opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. Tem sua apuração em períodos mensais, assim, todas as ocorrências se concentram no último dia de cada mês, data que será considerada como a da ocorrência do fato gerador para aplicação da norma de incidência.

A decadência, ora arguida, recai sobre infrações, cometidas pelo sujeito passivo, por deixar de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, ou seja, operações declaradas pelo contribuinte e de conhecimento do Fisco, quando da prestação das informações de sua escrita fiscal.

A falta de pagamento do ICMS, por si só, não implica na comprovação de ter o contribuinte agido com intuito de fraude, dolo ou simulação, que se constada, ensejaria a aplicação da regra contida no art. 173, inc. I do CTN, observando o entendimento da PGE/PROFIS expressado no Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0.

Contudo, a falta de recolhimento integral do ICMS, objeto de lançamento de ofício, seria o único e suficiente motivo a justificar a aplicação da regra geral prevista no art. 173, inc. I do CTN, conforme consta no já citado Incidente de Uniformização da PGE, a seguir transscrito, como também do *caput* do art. 150 do CTN, vez que o objeto da homologação a que se refere o art. 150 do CTN é o valor recolhido.

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.

No caso em análise as operações foram escrituras na EFD do contribuinte, portanto, de conhecimento da Fiscalização, que por entendimento do próprio contribuinte recolheu o imposto devido em cada período no valor inferior ao exigido. Dessa forma, se aplica a regra do art. 150, § 4º do CTN, ou seja, conta-se o prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador.

A falta de pagamento integral do imposto sujeito ao lançamento por homologação prescinde da comprovação de dolo, fraude ou simulação para fins da aplicação da regra prevista no art. 173, inc. I do CTN, conforme explicitado na Nota 1, do Incidente de Uniformização, transscrito, que ao

se referir ao tema, relacionou três opções tendo apenas nas duas primeiras determinado que se deva contar o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, com fundamento no art. 173, inc. I do CTN, quando o contribuinte, apura o montante do imposto devido, mas não efetua o respectivo pagamento.

Considerado o entendimento da Súmula nº 12 do CONSEF: “*Para efeito da contagem do prazo decadencial, o lançamento só se aperfeiçoa com a ciência do contribuinte acerca do auto de infração*”, e que os fatos geradores apurados na infração ocorreram entre janeiro de 2015 a junho de 2015, a Fazenda Pública Estadual teria o prazo para constituir os créditos até 31 de julho de 2020.

Tendo o contribuinte tomado ciência da lavratura do Auto de Infração em 10/06/2020, se operou a decadência arguida para os valores exigidos referentes a janeiro até maio de 2015.

Destarte, acato parcialmente a arguição de decadência, devendo os valores serem excluídos da infração.

No mérito, a acusação fiscal diz respeito à exigência do ICMS que deixou de ser recolhido em razão do contribuinte ter efetuado saídas de mercadorias tributadas como se não fossem tributadas.

A defesa argumentou que parte das mercadorias arroladas no levantamento são mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, por estarem listadas no Anexo 1 ao RICMS/2012, e consequentemente mercadorias com fase de tributação encerrada, não cabendo a tributação na saída. Para outras, a defesa alegou serem beneficiadas pela isenção, descabendo, da mesma forma a tributação na saída.

As alegações não foram inicialmente acolhidas pelo autuante, fato que motivou a realização de diligencia à INFRAZ de origem para a melhor apreciação dos argumentos da defesa, cujo trabalho revisional foi efetuado por uma Fiscal estranha ao feito, que justificou a exclusão de parte das mercadorias, restando como devido o ICMS no montante de R\$ 88.061,43, mesmo valor encontrado nas duas informações prestadas.

Ao analisar os argumentos e justificativas para a manutenção de alguns itens no levantamento, constato estarem corretas as conclusões da Auditora Fiscal, de modo que acato integralmente os ajustes efetuados.

Considerando o acatamento parcial da decadência, tenho a infração como parcialmente subsistente, conforme demonstrativo:

Data Ocorrência	Data Vencimento	Base de Cálculo	Alíquota	Multa	Valor Histórico
30/06/2015	09/07/2015	14.624,94	17,00	60,00	2.486,24
31/07/2015	09/08/2015	13.346,59	17,00	60,00	2.268,92
31/08/2015	09/09/2015	9.762,00	17,00	60,00	1.659,54
30/09/2015	09/10/2015	8.483,94	17,00	60,00	1.442,27
31/10/2015	09/11/2015	8.824,06	17,00	60,00	1.500,09
30/11/2015	09/12/2015	7.404,00	17,00	60,00	1.258,68
31/12/2015	09/01/2016	10.249,29	17,00	60,00	1.742,38
31/01/2016	09/02/2016	18.345,41	17,00	60,00	3.118,72
29/02/2016	09/03/2016	6.790,18	17,00	60,00	1.154,33
31/03/2016	09/04/2016	9.467,71	17,00	60,00	1.609,51
30/04/2016	09/05/2016	11.959,76	17,00	60,00	2.033,16
31/05/2016	09/06/2016	9.573,88	17,00	60,00	1.627,56
30/06/2016	09/07/2016	70.842,94	17,00	60,00	12.043,30
31/07/2016	09/08/2016	57.381,41	17,00	60,00	9.754,84
31/08/2016	09/09/2016	10.159,35	17,00	60,00	1.727,09

30/09/2016	09/10/2016	7.704,71	17,00	60,00	1.309,80
31/10/2016	09/11/2016	6.879,12	17,00	60,00	1.169,45
30/11/2016	09/12/2016	6.745,35	17,00	60,00	1.146,71
31/12/2016	09/01/2017	16.858,59	17,00	60,00	2.865,96
Total					R\$ 51.918,55

Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 232877.0008/20-8, lavrado contra **SUPERMERCADO EFCE PEREIRA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ **51.918,55**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inc. II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 25 de janeiro de 2024.

JORGE INÁCIO DE AQUINO - PRESIDENTE

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS - RELATOR

JOSÉ CARLOS COUTINHO RICCIO - JULGADOR