

**PROCESSO** - A. I. Nº 284119.0042/09-4  
**RECORRENTE** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDO** - ESTRUTURA INDÚSTRIA DE PREMOLDADOS LTDA.  
**RECURSO** - RECURSO DE OFÍCIO - Acórdão 3º JF nº 0042-03/10  
**ORIGEM** - INFAZ FEIRA DE SANTANA  
**INTERNET** - 15/12/2010

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJP Nº 0435-11/10

**EMENTA:** ICMS. DOCUMENTOS FISCAIS: NOTAS FISCAIS. “CALÇAMENTO”. Constatando-se que o pagamento efetuado pelo contribuinte antes de iniciada a ação fiscal deixou de contemplar uma das operações que compõem o Auto de Infração, deve ser provido em parte o Recurso de Ofício, para restabelecer a exigência devida. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício interposto contra a Decisão da 3ª Junta de Julgamento Fiscal (Acórdão JF nº 0042-03/10) que julgou Improcedente o presente Auto de Infração, lavrado para exigir do sujeito passivo o montante de R\$74.731,16, acrescido da multa no percentual de 150%, em razão do recolhimento a menos do ICMS decorrente de divergências de informações entre vias das mesmas notas fiscais.

A Decisão submetida à revisão desta Câmara de Julgamento Fiscal estriba-se nos seguintes fundamentos, *in verbis*:

*“Inicialmente, verifico que o presente Auto de Infração, não se apresenta como, é complementar ao Auto de número 284119.0041/09-8, lavrado em 18 de setembro de 2009 pelo mesmo autuante, apesar de ser contra a mesma empresa, o qual contém, dentre as sete infrações enumeradas, uma delas com o mesmo objeto da do presente Auto de Infração, especialmente a infração de número 01., a qual abrangeu os meses de junho a dezembro de 2006, janeiro, fevereiro, maio e junho de 2007, fevereiro, março, maio, novembro e dezembro de 2008. De acordo com a descrição da infração acima transcrita literalmente, o nobre Autuante não contemplou naquela oportunidade a cobrança de diversas notas fiscais arrecadadas em suas primeiras vias, obtidas junto aos clientes da empresa autuada e cotejadas com as respectivas quartas vias.*

*Fica, pois, afastada, de plano, a hipótese de lavratura de dois Autos de Infração para uma mesma ação fiscal prevista no artigo 40 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, o que requereria prévia autorização da autoridade competente, no caso presente, o inspetor fazendário:*

**Art. 40.** *Em casos especiais, mediante justificativa circunstanciada do autuante, o Inspetor Fazendário poderá autorizar a lavratura de mais de um Auto de Infração relativo ao mesmo período fiscalizado, de modo a facilitar o exercício da ampla defesa e o deslinde da questão, anexando-se a cada Auto cópia da justificativa e da autorização.*

*A autuação calca-se na constatação de divergências entre os diversos valores de uma mesma nota fiscal. Aquele lançado na 1ª via e que representa o valor real da operação é superior àquele constante na via que serviu de base para lançamento e recolhimento do tributo. Tal modalidade é comumente denominada de calçamento de notas fiscais e se constitui, não somente em infração à norma tributária, como, igualmente, crime contra a ordem tributária, capitulada na Lei nº. 8.137/90.*

*Assim por exemplo, a nota fiscal 000392, apresenta na via do destinatário (fl. 35), valor de R\$ 6.240,00, ao passo que a 4ª via do mesmo documento apresenta um valor de R\$ 180,00 (fl. 36). Já a nota fiscal 000224 (fl. 41), tem como valor de operação R\$ 9.676,50, enquanto a via que serviu de base para a escrituração e débito do imposto apresenta valor de R\$ 90,00 (fl. 42). A prática encontra-se, pois, devidamente comprovada.*

*Resta-nos, apenas, analisar a argumentação da defesa, a qual coloca suas alegações em termos simples. O débito eventualmente existente foi solvido antes do início da execução voluntária, o que tornaria desnecessária a lavratura do Auto de Infração.*

*Analisando-se os documentos trazidos aos autos pelo autuado, verificamos que em relação às notas fiscais constante do processo, efetivamente as diferenças de valores foram recolhidas individualmente, nota a nota, fazendo-se a respectiva observação em cada Documento de Arrecadação.*

*Assim, por exemplo, a nota fiscal 000226 teve a sua diferença recolhida através do DAE acostado à fl. 145, ao passo que a nota fiscal 000267 teve o valor correto do imposto devido pela operação recolhido em 31 de outubro de 2009, através do DAE de fl. 148.*

*Foram apresentados DAES relativos a todos os documentos elencados na autuação.*

*A questão, agora, é a verificação do momento do recolhimento, ou seja, se quando ocorreram os recolhimentos, a empresa encontrava-se ou não sob ação fiscal.*

*O primeiro Auto de Infração, no qual constavam os documentos que foram desentranhados por não terem sido objeto de cobrança e que compõem o Auto de Infração ora apreciado (284119.0041/09-8), foi lavrado em 18 de setembro de 2009. Observa-se, a existência de intimações para apresentação de documentos fiscais em 06 de abril (fl. 24), 27 de abril (fl. 25), 21 de maio (fl. 27), e 17 de setembro de 2009 (fl. 30). Observa-se, igualmente, solicitação da empresa autuado de dilatação de dez dias no prazo concedido para apresentação da documentação solicitada (fl. 26), além de Termo de Ocorrência lavrado pela não apresentação dos livros e documentos solicitados via intimação, datado de 21 de maio de 2009 (fl. 28), e Termo de Prorrogação de Fiscalização, datado de 27 de julho de 2009 (fl. 29).*

*Os recolhimentos realizados pelo autuado ( fls. 134 a 158) ocorreram em 30 de outubro de 2009, quando oficialmente não havia qualquer procedimento de fiscalização instaurado contra o contribuinte, e conseqüentemente estaria ele plenamente habilitado a denunciar espontaneamente qualquer débito que apurasse.*

*Já o Auto de Infração em comento foi lavrado em 06 de novembro de 2009, ou seja, aproximadamente um mês e meio após o Auto de Infração 284119.0041/09-8, não se verificando, entretanto, qualquer intimação, comunicação ou notificação ao contribuinte, de que o mesmo estaria sob ação fiscal, ou que seria instaurado qualquer procedimento fiscal, ainda que em complementação a ação fiscal finalizada em setembro de 2009.*

*Verdade é que o Código Tributário Nacional, em seu artigo 142, estipula:*

*Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

*Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.*

*É pacífico, também que o entendimento vigente que os princípios que norteiam o processo administrativo fiscal devam ser obedecidos e respeitados, o que no caso em exame não nos parece ter ocorrido, à luz do artigo 196 do mesmo diploma legal:*

*Art. 196. A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas.*

*Parágrafo único. Os termos a que se refere este artigo serão lavrados, sempre que possível, em um dos livros fiscais exibidos; quando lavrados em separado deles se entregará, à pessoa sujeita à fiscalização, cópia autenticada pela autoridade a que se refere este artigo.*

*Complementarmente a tal norma, estipula o artigo 26 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal aprovado pelo Decreto n.º 7.629/99:*

*Art. 26. Considera-se iniciado o procedimento fiscal no momento da:*

*(...)*

*II - lavratura do Termo de Início de Fiscalização;*

*(...)*

*IV - emissão de Auto de Infração ou de Notificação Fiscal.*

*Em complemento, dispõe o artigo 28 do mencionado diploma legal:*

*Art. 28. A autoridade administrativa que efetuar ou presidir tarefas de fiscalização para verificação do cumprimento de obrigação tributária lavrará, ou determinará que sejam :*

*I - Termo de Início de Fiscalização, destinado a documentar o i  
indicação do dia e hora da lavratura, devendo ser colhida a assinatura*

*em recibo, a menos que seja transcrito diretamente em livro do próprio contribuinte;*

*Ao não comunicar à empresa autuada que seria instaurado procedimento fiscal para cobrança de tributo, ainda que complementarmente a ação fiscal anteriormente desenvolvida, o nobre Autuante feriu de morte alguns dos princípios basilares do processo administrativo fiscal, especialmente os da oficialidade e legalidade, razão mais do que suficiente para que os atos praticados posteriormente à lavratura do Auto de Infração percam sua validade e eficácia jurídica, além de não se configurar nenhuma das hipóteses previstas no artigo 29 do RPAF/99.*

*Por tais razões, a princípio o voto seria pela nulidade do Auto de Infração, pela inobservância de requisitos fundamentais para a constituição do crédito tributário. Todavia, em função do disposto no artigo 155 parágrafo único do mencionado RPAF determinar que:*

**Art. 155.** *A Decisão resolverá as questões suscitadas no processo e concluirá pela procedência ou improcedência, total ou parcial, do lançamento do crédito tributário ou do pedido do contribuinte, ou ainda quanto à nulidade total ou parcial do procedimento.*

**Parágrafo único.** *Quando houver possibilidade de se decidir o mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.*

*Todavia, tendo em vista que os valores lançados já haviam sido recolhidos à Fazenda pública antes da lavratura do segundo Auto de Infração, julgo o mesmo **IMPROCEDENTE**”.*

Em atendimento ao art. 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, a 3ª JJF do CONSEF recorreu de Ofício a esta CJF.

## VOTO

Conquanto não concorde com a Decisão da Junta de Julgamento Fiscal, no que concerne à existência de eventual vício de nulidade no lançamento de ofício em questão, por entender prescindível, em algumas hipóteses, a lavratura do termo de início de fiscalização, entendo que tal discussão é inútil ao deslinde do Recurso de Ofício ora apreciado e, por isso, dela me afastarei.

No que importa a esta Câmara de Julgamento Fiscal, se deduz dos autos que a autuação em análise exigia ICMS no valor de R\$74.731,16 pela prática de calçamento de notas fiscais e foi lavrada com a finalidade de complementar o lançamento efetivado através do Auto de Infração nº 284119.0041/09-8, que não contemplou todas as operações alvo do ilícito anunciado linhas atrás.

A Junta de Julgamento Fiscal, contudo, concluiu pela improcedência da exigência contida neste Auto de Infração, porque constatou que o sujeito passivo, espontaneamente e antes de tomar conhecimento formal deste lançamento, efetuou o recolhimento de todo o imposto devido, o que encontra respaldo, em parte, no conjunto probatório coligido ao *in folio*, especialmente os documentos de arrecadação estadual de fls.134/158, que contemplam os valores lançados pelo autuante no demonstrativo de fls. 03/04, à exceção da Nota Fiscal nº 458, que será tratada em momento posterior deste voto.

Além do amparo na prova dos autos, a Decisão da Junta também encontra abrigo na legislação vigente, já que o Código Tributário Nacional, no seu art. 138, considera excluída a responsabilidade pela denúncia espontânea acompanhada do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, valendo ressaltar que essa denúncia, para atingir os efeitos legais, deve ser feita antes de iniciado o procedimento administrativo ou a fiscalização. Veja-se, a propósito, a letra da lei:

**“Art. 138.** *A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.*

**Parágrafo único.** *Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração”.*

Assim, como na hipótese vertente o pagamento foi feito antes procedimento fiscalizatório, é imperiosa a atribuição dos efeitos le

responsabilidade do sujeito passivo quanto à incidência da penalidade por descumprimento da obrigação principal, *in casu* multa de 150%.

Com relação à Nota Fiscal nº 458 (fls. 66 e 67), contudo, está equivocado o acórdão impugnado, pois, segundo se infere do demonstrativo do autuante (fls. 07), o ICMS devido pelo sujeito passivo é de R\$1.139,00, valor esse transposto para o Auto de Infração, ocorrência de nº 22, fl. 04. O DAE relativo a essa nota fiscal, colacionado às fls. 157, demonstra um recolhimento inferior, de apenas R\$68,00 (valor principal), logo, com relação a essa operação, a autuação deve ser mantida, até mesmo porque o sujeito passivo, na defesa ofertada, não impugnou o mérito da exigência, limitando-se a levantar o pagamento como única matéria de resistência.

Assim, a autuação deve subsistir em parte, no valor de R\$1.071,00, que representa justamente a diferença entre o efetivamente devido com relação à Nota Fiscal nº 458 e o recolhido pelo contribuinte.

Ante o exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso de Ofício, para reformar a Decisão de primeira instância e julgar PROCEDENTE EM PARTE o presente Auto de Infração, no montante supra de R\$1.071,00, relativamente à operação materializada pela Nota Fiscal nº 458 – data da ocorrência e de vencimento: 16/06/2007.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso de Ofício apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **284119.0042/09-4**, lavrado contra **ESTRUTURA INDÚSTRIA DE PREMOLDADOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.071,00**, acrescido da multa de 150%, prevista no art. 42, V, “c”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 30 de novembro de 2010.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – PRESIDENTE

FÁBIO DE ANDRADE MOURA – RELATOR

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA – REPR. DA PGE/PROFIS