

**A.I. Nº** - 2993263000/16-6  
**AUTUADO** - FEIRA BOA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA.  
**AUTUANTE** - ARLINDO AMORIM PEREIRA  
**ORIGEM** - INFRAZ INDÚSTRIA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 08.11.2018

## **2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO JJF Nº 0170-02/18**

EMENTA: **ICMS. 1.** FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. OPERAÇÕES NÃO ESCRITURADAS NOS LIVROS FISCAIS. Notas fiscais autorizadas que foram lançadas como canceladas/denegadas e/ou que não constam na EFD. Autuada não elidiu a acusação. **2.** OMISSÃO DE SAÍDAS TRIBUTÁVEIS. DOCUMENTOS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS NOS LIVROS PRÓPRIOS. Notas fiscais autorizadas e lançadas como canceladas/denegadas e que não constam na EFD. Autuada não elidiu a acusação. **3.** SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. VENDAS PARA CONTRIBUÍNTES LOCALIZADOS NESTE ESTADO. IMPOSTO RETIDO NÃO RECOLHIDO NOS PRAZOS REGULAMENTARES. O contribuinte que efetuar saída de mercadorias sujeitas a Substituição Tributária é o responsável pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeito passivo por substituição, devendo fazer a retenção do imposto devido na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes. Autuada não elidiu a acusação. Afastada a arguição de nulidade e decadência. Indeferido o pedido de cancelamento ou redução das multas aplicadas. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão não unânime.

## **RELATÓRIO**

O Auto de Infração lavrado em 28/06/2016, exige crédito tributário no valor histórico de R\$26.198,24, acrescido da multa, em razão das infrações a seguir descritas.

**INFRAÇÃO 01 – 02.01.02** – Deixou de recolher nos prazos regulamentares, ICMS referente as operações não escrituradas nos Livros Fiscais próprios. Notas fiscais autorizadas que foram lançadas e canceladas/denegadas e/ou que não constam na EFD, no período de fevereiro, junho setembro e outubro de 2012, exigindo o crédito de R\$7.445,18 com aplicação de multa de 100% prevista no art. 42. Inc. III da Lei nº 7.014/96.

**INFRAÇÃO 02 – 05.05.03** – Omissão de saídas de mercadorias e/ou serviços decorrentes do não lançamento do documento fiscal nos livros fiscais próprios. Notas fiscais autorizadas e lançadas como canceladas/denegadas e que não constam na EFD nos períodos de janeiro, março a junho, agosto e outubro de 2011, exigindo o crédito de R\$10.471,94 com aplicação de multa de 100% prevista no art. 42. Inc. III da Lei nº 7.014/96.

**INFRAÇÃO 03 – 07.02.01** – Deixou de recolher ICMS retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, nos períodos de janeiro, março a junho, agosto e outubro de 2011 e fevereiro, junho, setembro e outubro de 2012, exigindo o crédito de R\$8.281,12, com aplicação de multa de 150% prevista no art. 42. Inc. V, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

O Autuado impugna o lançamento, fls. 16 a 45, apresentando o arrazoadado de defesa conforme a seguir relatado.

Inicialmente reporta-se a infração 01, assinalando que anexa documentos comprobatórios do cancelamento dos documentos que motivaram a infração, antes da saída das mercadorias do estabelecimento. Deduzindo que embora haja o registro de 40 (quarenta) notas fiscais, não houve circulação de mercadorias, cujas notas fiscais foram canceladas no sistema interno da Autuada.

Acena com a possibilidade de ter havido falta de comunicação no sistema da SEFAZ e que o fato de não ter ocorrido a transmissão das informações não implica em afirmar que tenha ocorrido a circulação das mercadorias, portanto, não há em falar de ocorrência de fato gerador do ICMS.

Frisa que não existem falhas de registros de documentos fiscais nos livros fiscais, pois não ocorrendo operação de venda, também não deve haver registro a escriturar.

Quanto a infração 02 diz que os argumentos são os mesmos da infração anterior. Não houve a necessidade de escriturar o Livro Registro de Entrada, por que não houve venda/circulação de mercadoria.

Anexa relação (Doc. 03) dos documentos que comprovam o cancelamento das operações ora discutidas.

Afirma que descabe a aplicação de multa pois inexistente determinação legal que obrigue a escrituração em livros fiscais de operações canceladas.

Assegura que também foram canceladas as operações alcançadas pela infração 03 conforme comprovantes anexados (Doc. 04) provando que as mercadorias jamais saíram do estabelecimento da Autuada, razão pela qual não se pode falar em ocorrência do fato gerador, tampouco de crédito tributário.

Argui preliminar de decadência argumentando ser o ICMS um imposto sujeito ao lançamento por homologação (art. 150 do CTN). Neste caso o prazo de decadência é de cinco anos contados a partir do fato gerador, ou seja, o sujeito ativo perde o direito de cobrar o tributo, fiscalizá-lo e punir o não recolhimento.

Ressalta que no caso concreto, a Autuada foi notificada da lavratura dos avisos de cobrança fazendária em 04/07/2016, exigindo o crédito tributário cujos fatos geradores ocorreram no período de janeiro de 2011 a dezembro de 2012, portanto, fatos geradores ocorridos há mais de cinco anos da data de recebimento da referida notificação.

Assinala que o art. 150, §4º do Código Tributário Nacional é norma especial de contagem de prazo decadencial aplicável aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em exceção à regra geral estabelecida no art. 173, inc. I do mesmo CTN.

Assegura que a exceção contida na parte final do art. 150, §4º, do CTN, que seja: “...salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação” não se aplica ao presente caso, devendo se aplicar a contagem do prazo a partir da ocorrência do fato gerador.

Destaca que essa interpretação é pacífica no Superior Tribunal de Justiça, consoante decisões que transcreve.

*AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. ARTS. 150, §4º E 173 DO CTN. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO. DECADÊNCIA CONFIGURADA. AGRAVO PROVIDO.*

*(AgRg no Ag 756.159/RS, Rel. Ministra Denise Arruda. Primeira Turma, julgado em 12.12.2006, DJ 01.02.2007 p. 704).*

*AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO (ARGS. 150, §4º, E 173 DO CTN)*

*(AgRg no Ag 738.416/RS Rel. Ministra Denise Arruda. Primeira Turma, julgado em 13.02.2007, DJ 15.03.2007 p. 263).*

Completa reafirmando que todo o crédito referente ao período de cinco anos anterior a 04/07/2016, ou seja, o período de 01/01/2011 a 03/07/2011 está extinto por decadência, pois está patente nos autos, que não houve conduta fraudulenta, dolosa ou simulada por parte da Autuada.

No mérito, afirma que não existe fato gerador do ICMS, portanto, inexistente a infração.

Reporta o art. 12 da Lei Complementar nº 87/96, para sustentar que se as notas fiscais foram canceladas e não houve saída de mercadorias, não houve a efetiva circulação, ou seja, não há obrigação tributária principal, pois não ocorreu o fato gerador, devendo ser afastada a multa uma vez que não há obrigação de escriturar nota fiscal cancelada.

Sustenta que o art. 323 do RICMS/97 nada diz acerca da obrigatoriedade de escriturar notas fiscais canceladas, já que estas operações não produzem efeitos mercantis.

Assegura que na tentativa de comprovar as ocorrências de cancelamento das operações, tentou contato com as empresas destinatárias das mercadorias constantes nas notas fiscais canceladas para que estas apresentassem os livros de entradas e comprovassem que não houve ingresso destas mercadorias, porém, a iniciativa se mostrou fracassada em virtude de algumas dessas empresas já terem encerrado suas atividades e outras sequer responderam. Sugere que o fisco proceda as intimações as empresas destinatárias, se assim for o desejo.

Declara ainda, que várias notas fiscais citadas na infração foram enviadas ao fisco via SPED.

Assevera que toda a documentação fiscal relativa a entrada e saída de mercadorias no período autuado, foi escriturado nos livros de Entradas e Saídas e que comprova o cancelamento das notas fiscais através de documentos anexados na defesa.

Diz que não lesou o erário, tampouco demonstra prática de dolo.

Destaca o princípio da verdade material, ressaltando que deve prevalecer nos julgamentos dos processos administrativos, citando lição do jurista José dos Santos Carvalho Filho assim como a argumentação de Helda Pedrita Araújo Azevedo e Silva, da Universidade de Brasília, destacando o trecho:

*“Ao contrário, via de regra, há provas que corroboram as alegações do fisco, enquanto outras respaldam os argumentos do contribuinte. Diante de tal situação e com base nas normas jurídicas vigentes, o julgador seleciona os fatos que entende convincentes, considera-os provados e constitui o fato jurídico em sentido estrito que, no caso do Processo Administrativo Fiscal, pode ser confirmatório, modificativo ou extintivo do lançamento ou do ato de aplicação de penalidade.”*

Cita e transcreve o Acórdão nº 108-07.925 julgado no 1º Conselho de Contribuintes – 8ª Câmara, cuja relatora foi Ivete Malaquias Pessoa Monteiro, para corroborar com a tese doutrinária defendida, pois é fundamental a busca da verdade material dos fatos para desconSIDERAR lançamentos equivocados.

Aduz que é descabida a aplicação das multas em razão da ofensa ao princípio da razoabilidade e proporcionalidade e admite que a sanção tributária tem por finalidade garantir a efetividade das normas que vinculam obrigações principais e acessórias como ensina o Prof. Sacha Calmon que a multa não tem caráter arrecadatório, mas sim a função de desestimular o descumprimento das normas tributárias.

Deduz que no caso em lide, as multas adquirem um caráter claramente desproporcional, seja porque não houve infração à lei ou porque são confiscatórias já que correspondem duas delas a 70% e outra de 150% e não deveriam ser cobradas, porque não houve descumprimento de obrigação principal assim como não houve erro no envio da EFD, tendo em vista que as vendas foram canceladas.

Pugna pela aplicação das multas proporcionais ao valor real do prejuízo causado ao Erário e não com base nos percentuais que considera abusivo, caso se considere devidas.

Escreve trecho do livro “Constituição e Crime – Uma perspectiva da criminalização e da descriminalização”, de autoria da Profa. Maria da Conceição Ferreira da Cunha, acerca da

proporcionalidade das sanções tributárias, para destacar que as mesmas devem estar pautadas na proporcionalidade e se afastar do caráter punitivo e arrecadatório.

Afirma que a cobrança de multas em valores elevados, caracterizando confisco, foi objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento a ADI nº 5511/600 – RJ para assegurar que no caso concreto, está diante de uma situação injusta devido a multa indevida, exagerada e extorsiva e que não guarda coerência com os fatos ocorridos, portanto deve ser afastada.

Requer que o auto de infração seja declarado nulo e que sejam canceladas as multas.

O Autuante presta a informação fiscal às fls. 48 a 49 apresentando as seguintes argumentações.

Registra em relação a infração 01 que em consulta ao Portal da NF-e verifica-se que as notas fiscais que respaldam a autuação, constam como “autorizadas” (foram anexados 3 relatórios para exemplificar), situação em que não permite considerar que não houve circulação de mercadoria, ficando assim constatada a pertinência da autuação.

Quanto a infração 02, afirma também, que em simples consulta ao portal da NF-e, verifica-se que as notas fiscais constam como “autorizadas” (foram anexados 3 relatórios para exemplificar), situação em que não permite considerar que não houve circulação de mercadoria, ficando assim constatada, de igual modo, a pertinência da autuação.

Diz que não procede a impugnação apresentada referente a infração 03 pelas razões já elencadas anteriormente e complementa que o questionamento da defesa quanto a decadência dos fatos geradores objetos do auto de infração, não tem sustentação na legislação, visto que o art. 150 do CTN e a legislação estadual, cujo entendimento encontra-se plenamente pacificado, já que o RICMS-BA, em seu art. 965 deixa claro que “*O direito de a fazenda pública constituir o crédito tributário extingue-se no prazo de 5 anos, contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.*”. Portanto, não há o que questionar quanto ao direito do Fisco de constituir o crédito tributário no período.

Conclui, requerendo que seja negado o pedido de declaração de nulidade feito pelo contribuinte à folha 35, e que seja considerado totalmente procedente o auto de infração.

Em 14 de março de 2017 a 2ª Junta de Julgamento Fiscal decide converter o processo em diligência à INFAZ de origem para o atendimento das determinações do §3º, art. 8º do RPAF/99, providenciando a entrega mediante recibo das cópias da informação fiscal e dos documentos às fls. 48 a 50 dos autos concedendo a Autuada o prazo de sessenta dias para se manifestar. Diligência cumprida em parte.

Em 26 de fevereiro de 2018 a 2ª Junta de Julgamento Fiscal decide converter o processo em nova diligência à INFAZ de origem para cumprir a diligência anterior na sua inteireza que seja, o atendimento das determinações do §3º, art. 8º do RPAF/99, providenciando anexar aos autos arquivo gravado em mídia CD da defesa às fls. 16 a 36 e da informação fiscal às fls. 48 a 49. Diligência esta, atendida.

Cientificada da diligência, a Autuada silenciou, não se manifestando no prazo concedido.

É o relatório.

## VOTO

O lançamento em lide imputa ao sujeito passivo o cometimento de três infrações: uma delas de ter não ter recolhido tempestivamente o ICMS referentes a operações escrituradas nos livros fiscais, a segundo de omissão de saídas decorrentes da não escrituração de documento em livros próprios e a terceira de não recolher o ICMS retido na qualidade de sujeito passivo por substituição, conforme relatado.

Compulsando os autos e analisando os termos da defesa, concluo, de forma preliminar, pela rejeição da nulidade arguida pelo autuado, uma vez que a descrição dos fatos e sua capitulação legal são condizentes com os fatos reais e com o direito aplicável; não há falta de motivação,

pois foram indicados os fatos que ensejaram o ato e os preceitos jurídicos que autorizaram a sua prática, bem como o objeto do ato que é a constituição do crédito tributário não recolhido aos cofres da Fazenda Pública Estadual.

Foi obedecido o devido processo legal, através do qual a Autuada exerceu a ampla defesa e o contraditório, haja vista que a mesma obteve as peças necessárias à sua defesa, bem como foram obedecidos os prazos previstos legalmente e demais exigências formais, inclusive com os detalhados demonstrativos entregues a Autuada.

Quanto a arguição de decadência para os fatos geradores ocorridos entre 01/01/2011 a 03/07/2011, (infrações 02 e 03), ressalto que, conforme o Incidente de Uniformização PGE nº 2016.194710-0, conta-se o prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no art. 150, §4º, do CTN, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário (entendendo-se como tal as operações ou prestações tributáveis), apura o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas.

Conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, com fundamento no art. 173, I, do CTN, quando: a) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, mas não efetua o respectivo pagamento; b) o contribuinte não declara a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omite a realização da operação ou prestação tributável; c) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, efetua o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente, o Fisco verifica que o valor recolhido foi menor que o efetivamente devido em virtude da configuração de dolo, fraude ou simulação.

As hipóteses de dolo, fraude ou simulação são ressalvadas da regra constante do art. 150, §4º, do CTN, sujeitando-se, por conseguinte, ao disposto no art. 173, I, do mesmo Código.

Nessa esteira, ainda quando tenha o contribuinte efetuado o pagamento parcial do imposto correspondente às operações declaradas, há casos específicos em que o prazo decadencial deverá ser contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorreu o fato gerador. Assim o será, por exemplo, quando o valor recolhido for tão insignificante em relação às operações declaradas, que se poderá ter por caracterizada a hipótese de fraude ou simulação. De igual forma, quando se verifique o pagamento a menor por força da utilização de créditos fiscais manifestamente ilegítimos, a situação poderá se subsumir à hipótese de dolo, fraude ou simulação.

Revela-se, portanto, a importância da análise do caso concreto, para fins de adequada definição do critério de contagem do prazo decadencial. Ademais, para identificação do marco temporal concernente à data em que “o lançamento poderia ter sido efetuado” (art. 173, I, do CTN) -, é mister seja previamente constituído, na esfera administrativa, o fato jurídico concernente à existência de dolo, fraude ou simulação.

No caso em lide não houve comprovação de dolo, fraude ou simulação, também não houve pagamento ou apuração do imposto supostamente devido para os fatos geradores ocorridos no período ora contestado. Portanto, não cabe a arguição da defesa quanto à ocorrência da decadência do crédito tributário referente ao período de 01/01/2011 a 03/07/2011, haja vista que fica consubstanciado no caso, o direito da Fazenda Pública em constituir os créditos cujos fatos geradores ocorreram no citado período se inicia em 01/01/2011.

No mérito, a contestação da defesa se concentra no fato que as operações de circulação das mercadorias não ocorreram, portanto, não aconteceu o fato gerador do ICMS conforme prevê o art. 12 da Lei Complementar 87/96. Assim sendo, não existe imposto a pagar.

A infração 01 versa acerca de omissão de pagamento do ICMS referente a operações não escrituradas nos livros fiscais.

Os documentos fiscais que amparam a autuação constantes da EFD da Autuada, estão na situação ou *status* de “AUTORIZADA” apesar dos demonstrativos elaborados pelo Autuante indicarem o *status* “AUTORIZADAS COM CANCELAMENTO NÃO CONFIRMADO”.

Vale ressaltar que não existe a situação “AUTORIZADAS COM CANCELAMENTO NÃO CONFIRMADO”, haja vista só existirem as seguintes possibilidades: (i) Autorizada - significa que está válida com os dados enviados, e a NF-e está liberada, inclusive a impressão da DANFE; (ii) CANCELADA - solicitação de cancelamento de nota fiscal eletrônica aceita com sucesso; e, (iii) DENEGADA - reporta impossibilidade de emissão contra o CNPJ do destinatário.

A nota fiscal eletrônica autorizada, goza de todas as prerrogativas legais para surtir os efeitos jurídicos e fiscais concernentes a emissão de qualquer documento fiscal, já que o mesmo é de emissão obrigatória.

A nota fiscal eletrônica pode ser denegada em razão de irregularidade fiscal do emitente, irregularidade fiscal do destinatário ou quando o destinatário não estiver habilitado a operar na unidade da Federação.

No caso em discussão, fica evidenciado, inclusive na consulta das notas fiscais eletrônicas no Portal da Nota Fiscal Eletrônica (<http://www.nfe.fazenda.gov.br/portal/principal.aspx>) que os documentos não foram cancelados, estando assim válidos para surtir todos os efeitos jurídicos, legais e fiscais.

Para cancelar qualquer nota fiscal eletrônica, o sujeito passivo deverá requerer a Secretaria da Fazenda dentro de um prazo estipulado. Até 30/11/2012, a legislação baiana permitia o cancelamento da NF-e dentro do prazo máximo de 168 horas (sete dias) da concessão da autorização de uso, cabendo o registro da determinação do §1º do art. 92 do RICMS/BA.

*“§1º Após o prazo máximo referido no caput e desde que não tenha ocorrido a circulação da mercadoria, fica admitida a emissão de Nota Fiscal de entrada ou saída para regularização do quantitativo da mercadoria em estoque, com destaque do imposto, se for o caso, desde que emitida no prazo de sessenta dias da emissão da nota fiscal incorreta.”*

Portanto, decorrido o prazo, a NF-e não pode mais ser cancelada, devendo ser escriturada normalmente, com o recolhimento do ICMS correspondente, que poderá ser recuperado através do procedimento aplicável como o estorno de débitos.

Cabe também esclarecer que nenhuma NF-e cancelada, pode ter seu número inutilizado. Cada número/série de NF-e poderá encontrar-se apenas em uma das seguintes situações: ter sido utilizado por uma NF-e, autorizada, cancelada, ou denegada, ou então ter sido inutilizado (ou ainda não ter sido utilizado pela empresa em nenhuma destas situações). Assim, após o número estar ocupado com uma NF-e, seja autorizada, cancelada ou denegada, não poderá mais ser inutilizado.

Os procedimentos exigidos para que o contribuinte emissor de NF-e proceda ao cancelamento de qualquer documento fiscal, está previsto no Ajuste SINEIF 7, de 30/09/2005 nas cláusulas que transcrevo:

*“Cláusula décima segunda Em prazo não superior a vinte e quatro horas, contado do momento em que foi concedida a Autorização de Uso da NF-e, de que trata o inciso III da cláusula sétima, o emitente poderá solicitar o cancelamento da respectiva NF-e, desde que não tenha havido a circulação da mercadoria ou a prestação de serviço e observadas as normas constantes na cláusula décima terceira.*

***Parágrafo único.** A critério de cada unidade federada, em casos excepcionais, poderá ser recepcionado o pedido de cancelamento de forma extemporânea.*

(...)

***Cláusula décima terceira** O cancelamento de que trata a cláusula décima segunda será efetuado por meio do registro de evento correspondente.*

***§1º** O Pedido de Cancelamento de NF-e deverá atender ao leiaute estabelecido no MOC.*

***§2º** A transmissão do Pedido de Cancelamento de NF-e será efetivada via Internet, por meio de protocolo de segurança ou criptografia.*

(...)

*§5º A cientificação do resultado do Pedido de Cancelamento de NF-e será feita mediante protocolo de que trata o § 2º disponibilizado ao emitente, via Internet, contendo, conforme o caso, a "chave de acesso", o número da NF-e, a data e a hora do recebimento da solicitação pela administração tributária e o número do protocolo, podendo ser autenticado mediante assinatura digital gerada com certificação digital da administração tributária ou outro mecanismo de confirmação de recebimento.*

*§6º A administração tributária da unidade federada do emitente deverá transmitir para as administrações tributárias e entidades previstas na cláusula oitava, os Cancelamentos de NF-e.*

(...)

**Cláusula décima oitava** *Aplicam-se à NF-e, no que couber, as normas do Convênio SINIEF S/N, de 15 de dezembro de 1970. (Redação original, efeitos até 31.01.17)*

*§1º As NF-e canceladas, denegadas e os números inutilizados devem ser escriturados, sem valores monetários, de acordo com a legislação tributária vigente. (Acrescido pelo Ajuste SINIEF 8/07, efeitos a partir de 01.11.07).*

Registro que essas determinações foram absorvidas pelos regulamentos baianos nos artigos 231-K e 231-L do RICMS/96, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97 e artigos 91 e 92 do RICMS/2012 – Decreto nº 13.780/2012 (vigor a partir de 01/04/2012).

A redação do art. 231-K do RICMS/96, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97 vigente à época da ocorrência de parte dos fatos geradores, transcrevo *in verbis*:

*“Art. 231-K. Após a concessão de Autorização de Uso da NF-e ou do CT-e, o emitente poderá solicitar o cancelamento em prazo não superior ao máximo definido nos termos de Ajuste SINIEF, contado do momento em que foi concedida a respectiva Autorização de Uso, desde que não tenha havido a circulação da mercadoria ou a prestação de serviço ou iniciado a prestação de serviço de transporte, observadas as normas constantes no art. 231-L.*

*Parágrafo único. O cancelamento da NF-e em prazo superior ao definido nos termos de Ajuste SINIEF somente poderá ser efetuado mediante requerimento dirigido ao inspetor da circunscrição fiscal do contribuinte, circunstanciando os motivos da solicitação.*

*Art. 231-L. O cancelamento da NF-e e do CT-e de que trata o art. 231-K somente poderá ser efetuado mediante Pedido de Cancelamento transmitido à Administração Tributária que a autorizou.*

*§ 1º O Pedido de Cancelamento deverá atender ao leiaute estabelecido nos termos de Ajuste SINIEF.*

*§ 2º A transmissão do Pedido de Cancelamento será efetivado via Internet, por meio de protocolo de segurança ou criptografia.*

*§ 3º O Pedido de Cancelamento deverá ser assinado pelo emitente com assinatura digital certificada por entidade credenciada pela Infra-estrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil, contendo o CNPJ de qualquer dos estabelecimentos do contribuinte, a fim de garantir a autoria do documento digital.*

*§ 4º A transmissão poderá ser realizada por meio de software desenvolvido ou adquirido pelo contribuinte ou disponibilizado pela administração tributária.*

*§ 5º A cientificação do resultado do Pedido de Cancelamento será feito mediante protocolo de que trata o § 2º, disponibilizado ao emitente via internet e autenticado por meio de assinatura digital gerada com certificação digital, contendo:”*

A redação do artigo 92 do RICMS/2012 – Decreto nº 13.780/2012 (vigor a partir de 01/04/2012) vigente à época da ocorrência de parte dos fatos geradores, transcrevo *in verbis*:

*“Art. 92. Após a concessão de Autorização de Uso da NF-e, o emitente poderá solicitar o cancelamento em prazo não superior ao máximo definido em Ato COTEPE, contado do momento em que foi concedida a respectiva Autorização de Uso, desde que não tenha havido a circulação da mercadoria ou a prestação de serviço, observadas as normas constantes no art. 93. (Redação originária, efeitos até 30/11/12.)*

(...)

*§2º O deferimento do pedido de cancelamento implicará em abertura de prazo para que o contribuinte efetue o cancelamento do respectivo documento eletrônico. (Redação originária, efeitos até 09/06/14)”*

Transcrevo o teor do art. 96 do RICMS/2012 que merece destaque em especial o §1º.

**Art. 96.** *Aplicam-se à NF-e, no que couber, as normas do Conv. S/Nº, de 15/12/1970.*

*§ 1º Os documentos fiscais eletrônicos cancelados, denegados e os números inutilizados devem ser escriturados, sem valores monetários, de acordo com a legislação tributária vigente.*

Da leitura dos dispositivos colacionados, depreende-se que o emitente das notas fiscais eletrônicas, se as operações de fato não ocorreram, obrigatoriamente deveria ter procedido ao cancelamento dos documentos fiscais. Consultas no Portal da Nota Fiscal Eletrônica, confirmam que todas as notas fiscais constantes do levantamento estão “Autorizadas”, portanto válidas, donde se conclui que todas as operações foram realizadas e como descrito na autuação e não foram escrituradas na Escrituração Fiscal Digital – EFD da Autuada.

Os argumentos trazidos pela Autuada não elidem a acusação, dessa forma são subsistentes as infrações 02 e 03.

A arguição defensiva de que os cancelamentos dos documentos podem não ter sido concretizados em função de que “Talvez, o que houve foi falta de comunicação no sistema da SEFAZ...” não cabe ao fisco provar tal ocorrência, ademais vale destacar o que estabelece o RICMS/2012 do seu art. 87.

*Art. 87. A transmissão do arquivo digital da NF-e deverá ser efetuada via Internet, por meio de protocolo de segurança ou criptografia, com utilização de software desenvolvido ou adquirido pelo contribuinte.*

Ou seja, a transmissão é de inteira responsabilidade do emitente dos documentos fiscais, inclusive utilizando ferramenta de informática desenvolvido ou adquirido pelo próprio contribuinte.

A obrigatoriedade do sujeito passivo de escriturar os Livros Fiscais está contemplada na Lei nº 7.014/96 no art. 34, inc. XII.

Sabendo da validade das notas fiscais eletrônicas, que diz ter procedido ao cancelamento, fato não demonstrado nos arquivos do Portal da Nota Fiscal Eletrônica, deveria ter adotado todos os procedimentos previstos na legislação.

Quanto ao requerimento da Autuada às folhas 27 dos autos no sentido de que os julgadores procederem a intimações dirigidas as empresas destinatárias das mercadorias para que estas apresentem o seus Livros de Registro de Entradas, em razão da tentativa frustrada da mesma para comprovar que não ocorreu a efetiva entrada das mercadorias, não tem nenhum respaldo legal, conforme prevê o art. 141 do RPAF/99: “Se qualquer das partes aceitar fato contra ela invocado, mas alegar sua extinção ou ocorrência que lhe obste os efeitos, deverá provar a alegação.”.

Ressalto que alegar e não provar é o mesmo que não alegar. Assim sendo, improcede o apelo do Autuado, pois, diz a regra extraída de um dos princípios basilares do direito de que “ninguém pode alegar a própria torpeza... em benefício próprio”. Ademais, a própria Lei de Introdução ao Código Civil, consagra no seu art. 3º: “ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece”.

Quanto à argumentação de que as multas aplicadas têm caráter confiscatório, é importante ressaltar que o art. 150, IV da Constituição Federal, é dirigido ao legislador, o impedindo de criar tributo excessivamente oneroso, de caráter confiscatório do patrimônio ou da renda. É consenso na doutrina que o referido dispositivo constitucional não impede, entretanto, a aplicação de sanções e execuções de créditos. Dessa forma, o princípio que veda utilizar tributo com efeito de confisco não se pode abrigar o contribuinte omissor que lesou o fisco, prejudicando os superiores interesses da sociedade.

Por outro lado, este órgão não tem competência para afastar a aplicabilidade da Legislação Tributária Estadual, assim como não lhe cabe competência para decretar a inconstitucionalidade de seus dispositivos, em conformidade com o art. 167 do RPAF/BA.

Deixo de apreciar o pedido de cancelamento ou redução da multa imposta, em razão de falecer a esta instância de julgamento, competência para decidir sobre pedido de redução ou cancelamento de penalidade por descumprimento de obrigação principal, consoante o artigo 158, do RPAF/99.

Diante de todo o exposto voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.



## VOTO DIVERGENTE

A despeito da fundamentada decisão, peço vênia para externar minha divergência circunscrita à arguição de decadência, dos fatos geradores ocorridos entre 01/01/2011 a 03/07/2011, relativos às infrações 02 e 03, que não foi admitida pelo Ilustre Relator, revelando fundamentar a sua decisão a partir dos seguintes pressupostos:

1. *“Quanto a arguição de decadência para os fatos geradores ocorridos entre 01/01/2011 a 03/07/2011, (infrações 02 e 03), ressalto que, conforme o Incidente de Uniformização PGE nº 2016.194710-0, conta-se o prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no art. 150, §4º, do CTN, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário (entendendo-se como tal as operações ou prestações tributáveis), apura o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas.”*
2. *“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.” Grifei.*
3. *As hipóteses de dolo, fraude ou simulação são ressalvadas da regra constante do art. 150, §4º, do CTN, sujeitando-se, por conseguinte, ao disposto no art. 173, I, do mesmo Código;*
4. *“Nessa esteira, ainda quando tenha o contribuinte efetuado o pagamento parcial do imposto correspondente às operações declaradas, há casos específicos em que o prazo decadencial deverá ser contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorreu o fato gerador. Assim o será, por exemplo, quando o valor recolhido for tão insignificante em relação às operações declaradas, que se poderá ter por caracterizada a hipótese de fraude ou simulação. De igual forma, quando se verifique o pagamento a menor por força da utilização de créditos fiscais manifestamente ilegítimos, a situação poderá se subsumir à hipótese de dolo, fraude ou simulação.”;*
5. *Revela-se, portanto, a importância da análise do caso concreto, para fins de adequada definição do critério de contagem do prazo decadencial. Ademais, para identificação do marco temporal concernente à data em que “o lançamento poderia ter sido efetuado” (art. 173, I, do CTN) -, é mister seja previamente constituído, na esfera administrativa, o fato jurídico concernente à existência de dolo, fraude ou simulação.*
6. *No caso em lide não houve comprovação de dolo, fraude ou simulação, também não houve pagamento ou apuração do imposto supostamente devido para os fatos geradores ocorridos no período ora contestado.*
7. *“Portanto, não cabe a arguição da defesa quanto à ocorrência da decadência do crédito tributário referente ao período de 01/01/2011 a 03/07/2011, haja vista que fica consubstanciado no caso, o direito da Fazenda Pública em constituir os créditos cujos fatos geradores ocorreram no citado período se inicia em 01/01/2012.”*

Divirjo do voto em tela em relação às motivações a que se referem os itens 05 e 06, entre os alinhados acima.

No caso do item 05, a divergência se evidencia quanto à generalização da necessidade de que seja previamente constituído, na esfera administrativa, o fato jurídico concernente à existência de dolo, fraude ou simulação para que se possa adotar a regra decadencial prevista no art. 173, I do CTN.

No meu entendimento existe a exceção a essa regra externada pelo n. Relator que se configura na falta de pagamento integral do ICMS devido, pois comprovado essa ocorrência, esta por si só,

implicaria a aplicação da regra contida no Art. 173, I do CTN, inclusive por perceber que foi essa a orientação reverberada pela Douta PGE no Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0.

Pois, defendo a interpretação de que a simples falta de recolhimento integral do ICMS objeto de homologação seria bastante motivo para implicar na aplicação da regra prevista no Art. 173, I do CTN. E sendo assim, a comprovação de fraude, dolo e simulação se restringiria aos casos em houvesse pagamento parcial ou aviltado do imposto.

Penso assim, porque deduzo como interpretação do Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0, como também do caput do art. 150 do CTN, e, sobretudo tendo espeque na jurisprudência, que a homologação se dá ao valor pago, portanto esta atividade de competência exclusiva do fisco não está vinculada ao procedimento de apuração e/ou escrituração, mas tão somente ao recolhimento do ICMS devido. Ou seja, o objeto da homologação a que se refere o art. 150 do CTN é o valor recolhido. Veja o texto integral do referido Incidente de Uniformização PGE:

***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. 1, 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.

Defendo ser essa, sem dúvida, a interpretação que se extrai do referido dispositivo legal, pois este prescreve que o lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos objeto de pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento do respectivo pagamento, expressamente o homologa. Inclusive, reitera em seu parágrafo primeiro que o pagamento antecipado pelo obrigado só extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento. Veja com que clareza solar se expressou o legislador:

*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. (Grifei)*

Nessa esteira, a conclusão óbvia seria que em havendo pagamento poderia se exercer o procedimento homologatório desde a ocorrência do fato gerador, determinando assim, que o prazo decadencial seja contado a partir de então, obedecendo a regra contida no art. 150, §4º do CTN.

Ao revés, não se evidenciando qualquer recolhimento do imposto, estaria o fisco impossibilitado de proceder à homologação vinculada ao respectivo fato gerador, sendo por isso e exclusivamente por isso, exigida a aplicação da regra de exceção prevista para os impostos cujo lançamento se dá por homologação e, por conseguinte, tenha seu prazo decadencial contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, como prescrito no art. 173, I do CTN, dispensando-se, neste caso, à comprovação da ocorrência de fraude, dolo ou simulação para justificar a aplicação deste artigo.

Em relação ao item 06, se tratando de notas fiscais não registradas na EFD configura-se uma situação de fraude, sobretudo no caso posto em que a Impugnante não trouxe aos autos uma explicação plausível.

Ademais, se até a falta de registro de entradas de mercadorias deflagra uma presunção de omissão de saídas, conforme prescreve o inciso IV do §4º do art. 4º da Lei 7.014/97, reproduzido a seguir, o que falar da falta de registro de operações de saídas, maiormente considerando-se que não se pode afastar a intenção de sonegação quando se decide omitir do rol de operações documentos fiscais que exprimem saídas de mercadorias tributadas.

*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:*

É o voto discordante.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **2993263000/16-6**, lavrado contra **FEIRA BOA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$26.198,24**, acrescido das multas de 100% sobre R\$17.917,12 e de 150% sobre R\$8.281,12, previstas no art. 42, incisos, III e VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 10 de outubro de 2018.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS – RELATOR

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA – JULGADOR/VOTO DIVERGENTE