

**PROCESSO** - A. I. Nº 269511.0007/19-6  
**RECORRENTE** - INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MOAGEM ALMEIDA LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JF nº 0128-02/20  
**ORIGEM** - INFAZ VALE DO SÃO FRANCISCO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 22/06/2021

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0121-11/21-VD

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. LANÇAMENTO DE DOCUMENTO FISCAL EM DUPLICIDADE. A fiscalização utilizou as informações inseridas na Escrituração fiscal Digital – EFD do sujeito passivo, para o lançamento dos valores apurados. Desnecessidade de refazimento da conta corrente fiscal, Infração mantida. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS EFETUADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS REGULARMENTE ESCRITURADAS. Infração não contestada em seu mérito, razão pela sua manutenção como subsistente. 3. ALÍQUOTA. ERRO NA SUA APLICAÇÃO. SAÍDAS DE MERCADORIAS REGULARMENTE ESCRITURADAS. Exclusão da infração, vez que abarcada pelo instituto da decadência. 4. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA SUA DETERMINAÇÃO. SAÍDAS DE MERCADORIAS. Infração mantida, frente à falta de argumentos capazes de elidirem a acusação fiscal. 5. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIA SUJEITA À TRIBUTAÇÃO. Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 1% do valor comercial das mercadorias não escrituradas. O Contribuinte não trouxe argumentos robustos para elidir a infração. Acolhida a prejudicial de decadência parcial na infração 03. Rejeitada a preliminar suscitada. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão por maioria.

### RELATÓRIO

Diz respeito o presente processo, ao Recurso Voluntário impetrado pela autuada, em face da decisão proferida pela 2ª JF, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração nº 269511.0007/19-6, lavrado em 28.06.2019, ciente em 25.07.2019, no valor original de R\$100.825,70, pelo cometimento de 5 infrações, sendo objeto do recurso as infrações 01, 02, 04 e 05, abaixo transcritas:

*Infração 01. 01.02.20.*

*Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a lançamento de documentos fiscais em duplicidade, no valor de R\$32.791,02, nos meses de dezembro de 2014 e setembro de 2015.*

*Infração 02. 02.01.01.*

*Deixou de recolher o ICMS nos prazos regulamentares referentes a operações escrituradas nos livros fiscais próprios, nos meses de março e dezembro de 2015, montando em R\$52.034,21.*

*Infração 04. 03.02.05.*

*Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias devidamente escrituradas, no montante de R\$8.641,62, no mês de agosto de 2014.*

*Infração 05. 16.01.01.*

*Deu entrada no estabelecimento de mercadorias, bens ou serviços sujeitos a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, sendo aplicada penalidade de natureza acessória de 1% sobre o valor de cada uma, no valor de*

R\$3.242,75, correspondente aos meses de fevereiro e abril de 2014 e novembro de 2015.

Constam as seguintes observações do autuante:

*“A fiscalização foi realizada utilizando o Sistema Integrado de Auditoria Fiscal – SIAF, abrangendo os exercícios de 2014 e 2015, baseando-se pela EFD (Escrituração Fiscal Digital), nas NFes (Notas Fiscais Eletrônicas) emitidas e nas destinadas ao contribuinte, nos CTes (Conhecimentos de Transporte Eletrônicos) tomados pelo contribuinte, além dos demais documentos apresentados pelo contribuinte, conforme solicitados no Termo de Intimação.*

*Cabe informar que, atendendo à Intimação do Fisco, o contribuinte apresentou, após o início da ação fiscal, EFDs Retificadoras dos períodos de apuração de janeiro, março, maio e novembro de 2014, e de janeiro a agosto de 2015, cujas EFDs originais estavam zeradas, tendo sido estas EFDs Retificadoras consideradas nos trabalhos de fiscalização.*

*O Termo de Intimação para Apresentação de Documentos Fiscais, o Mandado de Fiscalização, a intimação para Retificar EFD, e os arquivos da EFD e das NFes que foram objeto de cobrança de imposto e multa estão todos gravados em mídia CD anexo ao auto”.*

Analisando o Auto de Infração, a defesa apresentada pela autuada, protocolada em 11.10.2019, fls. 37 a 65, e a Informação Fiscal apresentada pelo autuante, protocolada em 20.11.2019, fls. 74 a 77, por meio do Acórdão JF nº 0128-02/20VD, sessão do dia 22.07.2020, fls. 83 a 91, assim decidiu a 2ª JF:

*O lançamento constitui-se em cinco infrações arroladas pela fiscalização, objeto de impugnação por parte da empresa autuada.*

*Verifico que o sujeito passivo foi intimado acerca do início da ação fiscal através do Domicílio Tributário Eletrônico (DTE), em 09/04/2019, através da mensagem 115.798 (fl. 05), tendo tomado a devida ciência em 25/04/2019.*

*A memória de cálculo da autuação se encontra na mídia de fl. 07 devidamente entregue ao final da ação fiscal, através do recibo de fl. 32, além de impressa, de forma sintética, às fls. 08 a 13.*

*O autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão as infrações cometidas, apontando as condutas praticadas pelo contribuinte, e tidas como contrárias à norma legal, os artigos infringidos, a previsão das multas sugeridas, os prazos para interposição de defesa, ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida nos artigos 142 do CTN e 39 do RPAF/99, preenchendo, pois, os todos os requisitos de validade sob o aspecto formal.*

*A empresa autuada compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou os aspectos das infrações que entendia lhe amparar, trazendo fatos, argumentos e documentos que ao seu entender elidiriam as mesmas, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório.*

*Em relação à arguição de decadência parcial suscitada pela defesa, a legislação, especialmente o Código Tributário Nacional (CTN), determina em seu artigo 150, §4º, que “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, e se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”.*

*Nesta seara, destaco que durante muito tempo, subsistiu discussão acerca de qual seria o entendimento frente a questões de tal natureza, para reconhecimento ou não da existência da decadência: se deveria ser aplicado o disposto no artigo 173, inciso I, ou o artigo 150, § 4º do CTN.*

*O entendimento predominante neste Órgão era de que prevalecia em tais hipóteses como a da presente infração, a redação contida no Código Tributário do Estado da Bahia, (Lei 3.956/81), até mesmo após a edição pelo Supremo Tribunal Federal (STF) da Súmula Vinculante 08, a qual aplicável aos créditos tributários.*

*A Procuradoria Geral do Estado da Bahia, através da sua Procuradoria Fiscal, sustentou, igualmente, por largo período, inclusive junto no Poder Judiciário, tal entendimento acima exposto, dissonante daquele predominante nas decisões dos Tribunais Superiores, sendo que após diversas derrotas judiciais na apreciação de tal matéria, repensou o entendimento anterior da matéria, culminando com a adoção dos denominados “Incidentes de Uniformização”, os quais visaram unificar o pensamento acerca de questões até então ensejadoras de inúmeros e acalorados debates.*

*Dentre tais “Incidentes de Uniformização”, destaco o de n.º PGE 2016.194710-0, cujo enunciado transcrevo: “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 correspondia às operações declaradas”.*

*E avança ainda mais o entendimento exposto, ao observar na seguinte 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”.*

*Inequívoco o fato de o contribuinte ter não somente lançado o imposto, como, da mesma forma, antecipado o pagamento de que nos fala o dispositivo legal acima enunciado, sendo clara e inquestionável a aplicação do mesmo.*

*Diante de tal posicionamento, cristalino está que no caso em comento relativo às infrações lançadas, a Secretaria da Fazenda se manteve inerte frente ao ocorrido, ou seja, ao recolhimento a menor realizado pelo sujeito passivo, frente ao longo lapso temporal, deixando ocorrer a decadência ora aventada.*

*E tal raciocínio se reforça, a partir do Enunciado da Súmula 555 do STJ, a qual determina:*

*“Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa”.*

*A se considerar a mesma, além dos dezenove Acórdãos tomados como paradigma, o que se verifica é que quando o contribuinte não declara e não paga o imposto, aplica-se a regra do artigo 173 do CTN, ou seja, o Fisco possui cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte para constituir o crédito tributário (não declarado e não pago); e, na hipótese de o contribuinte declarar o que tem como devido, recolhendo tal valor, mas o Fisco entende que o contribuinte deveria ter declarado valor maior (ou seja, não houve declaração de uma diferença), aplica-se a regra do artigo 150 do CTN, pela qual o Fisco teria cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador para constituir a diferença não declarada/não paga, pois houve declaração/princípio de pagamento.*

*E a justificativa para tal entendimento reside no fato de o STJ ter adotado como critério para aplicação do artigo 173, inciso I, do CTN, a ausência de qualquer pagamento do tributo. Por outro lado, quando houver pagamento do tributo, ainda que parcial, aplica-se a regra decadencial do artigo 150, § 4º do CTN.*

*E tal raciocínio se manifesta num dos Acórdãos tidos como parâmetros pelo Tribunal, a saber, o AgRg no REsp 1.277.854:*

*“Deve ser aplicado o entendimento consagrado pela Primeira Seção, em recurso especial representativo da controvérsia, para a contagem do prazo decadencial de tributo sujeito a lançamento por homologação. O referido precedente considera apenas a existência, ou não, de pagamento antecipado, pois é esse o ato que está sujeito à homologação pela Fazenda Pública, nos termos do art. 150 e parágrafos do CTN. Assim, havendo pagamento, ainda que não seja integral, estará ele sujeito à homologação, daí porque deve ser aplicado para o lançamento suplementar o prazo previsto no §4º desse artigo (de cinco anos a contar do fato gerador). Todavia, não havendo pagamento algum, não há o que homologar, motivo porque deverá ser adotado o prazo previsto no art. 173, I do CTN”.*

*Note-se que o “pagamento parcial” a que a jurisprudência do STJ invoca tem tal conotação de ser parcial na ótica do Fisco, isto é, comparado à totalidade do tributo tido como devido. Caso o “pagamento parcial” em questão fosse parcial sob a perspectiva do contribuinte, isso significaria que este teria declarado a totalidade do tributo, mas efetuado o pagamento apenas de parte dele.*

*Contudo, como já igualmente pacificado nos Tribunais Superiores, o débito declarado e não pago (caso da infração 02), consiste em crédito tributário constituído a favor do Fisco e apto a ser inscrito em dívida ativa e executado, sem qualquer outra providência adicional, como decidido no AgRg no REsp 1.192.933/MG, Relator Ministro Benedito Gonçalves, 1ª turma, DJe 11/02/2011.*

*Logo, não pode o julgador, ante tal fato, fechar os olhos e deixar de praticar a almejada justiça fiscal, razão pela qual, entendendo presente a hipótese de decadência parcial, vez que o valor do imposto foi lançado, escriturado, e recolhido, ainda que insuficientemente, abarcando as ocorrências do período de janeiro a junho de 2014, sem qualquer ato da Administração Tributária no sentido de preservar o seu interesse ou homologar aquele valor. Por tais razões, acolho a argumentação defensiva, devendo os valores lançados no período acima indicado ser excluídos, o que vem a afetar a infração 03, ocorrência de 28/02/2014, a qual, por se tratar de única ocorrência, torna a infração improcedente.*

*Não posso, entretanto, acolher a decadência, como desejado para o mês de agosto de 2014, pelo fato de que, na forma dos documentos de fls. 31 e 32, a empresa autuada ter sido cientificada em 25 de julho de 2019, data de entrega pelos Correios do Aviso de Recebimento dirigido ao sócio da mesma, bem como da ciência pessoal aposta na respectiva intimação, datada de 15 de agosto de 2019, que ainda se fosse considerada, o que não é a hipótese dos autos, não abarcaria os fatos do mês de agosto de 2019, vez ser a apuração do imposto mensal, ao*

*final do mês referido, ou seja, 31 de agosto, data posterior.*

*Quanto à infração 05, diz respeito a descumprimento de obrigação acessória, e não de tributo, o que afasta a aplicação de tal figura, sendo o entendimento pacificado pelos Tribunais Superiores, o de que o seu descumprimento a eleva à condição de obrigação principal (artigo 113, § 3º do CTN), devendo obedecer à regra insculpida no artigo 173 do CTN, qual seja, a de que a contagem do prazo se inicia a partir do primeiro dia do exercício seguinte em que o lançamento poderia ter sido efetuado, a exemplo de decisões como a do Tribunal Regional Federal (TRF), 2ª Região, 8ª Turma Especializada, no Agravo 20100201005209, julgado em 01/02/2011, tendo como Relatora a Desembargadora Maria Alice Paim Lyard, publicado em 07/02/2011.*

*De igual modo, tem se posicionado o STJ, à vista, por exemplo, da decisão contida no REsp 1055540/SC, 2008/0098490-8, relatado pela Ministra Eliana Calmon, na 2ª Turma, em 19/02/2009, ao entendimento de se tratar de lançamento de ofício, e não lançamento por homologação, afastando a incidência do artigo 150 § 4º do CTN, e consagrando a aplicação do artigo 173, inciso I, do mesmo diploma legal.*

*Em relação à preliminar de “nulidade do Auto de Infração”, invocada pela defesa diante de ter vislumbrado na infração 02 a figura do cerceamento do direito de defesa, em verdade esclareço que ainda que presente tal figura, contamina apenas tal infração, e não a totalidade do lançamento, tal como pretendido.*

*Analizando os fólios processuais, especialmente a mídia que se encontra na fl. 07, a qual o contribuinte teve acesso em cópia, consoante Intimações de fls. 15 e 32, esta última recebida pelo próprio sócio de forma pessoal, observo inexistir qualquer demonstração de apuração da base de cálculo, o que a princípio poderia amparar a colocação defensiva.*

*Entretanto, na mesma constam as EFD dos meses autuados, inclusive, de forma apartada e destacada, os Registros de Apuração de ICMS dos meses autuados, não se podendo falar, pois, em cerceamento do direito de defesa, nem em insegurança da acusação como postulado, tendo em vista, inclusive, que a responsabilidade de escrituração e transmissão da EFD cabe exclusivamente ao contribuinte, arcando este com a responsabilidade quanto aos dados ali contidos, os quais indicam saldo devedor de imposto.*

*Por outro lado, a acusação fiscal é a de que o contribuinte “deixou de recolher o ICMS nos prazos regulamentares referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios”, o que desmonta a tese apresentada, vez serem os livros fiscais a prova maior do que qualquer outra assertiva, ainda que equivocada, os quais, como visto, devidamente apresentados e acostados aos autos, fazem com que a infração fique mantida em sua inteireza.*

*Restam, pois, para apreciação, as infrações 01, 04 e 05.*

*Analiso inicialmente as infrações 01 e 04, em relação às quais, no mérito, o único argumento defensivo diz respeito à necessidade de se reconstituir a conta corrente fiscal. Esclareço que tal procedimento, além de não possuir a necessária previsão legal, existente apenas para aqueles casos em que há o acúmulo sistemático de créditos fiscais acumulados, o que não é o presente caso, hipótese na qual se lançaria apenas a multa, diante da falta de repercussão quanto a recolhimento de imposto, vez que, como já visto inclusive na infração 02, existem diversos meses no mesmo ano em que a empresa apresentou saldo devedor de ICMS, se trata apenas de posicionamento particular da defesa, sem maior embasamento, não possuindo o devido respaldo deste órgão julgador.*

*Além disso, as decisões judiciais trazidas pela defesa, não possuem força vinculante, sequer rito repetitivo, o que leva a decisão para o convencimento e entendimento justificado do julgador, razão pela qual, à vista das colocações acima, e diante da falta de outros argumentos, me inclino pela posição de procedência de ambas as infrações.*

*Tal entendimento se sustenta em decisões como a contida no Acórdão C/JF 0342-11/17, julgado em 29/11/2017, no qual o voto condutor sustenta em relação ao mesmo argumento utilizado nos presentes autos:*

*“No mérito, o Contribuinte, no que tange a infração em tela, aduziu improcedência da autuação, alegando que não houve prejuízo ao Erário e que detinha um estoque de créditos do ICMS relevante e, mesmo que estornasse os créditos apropriados no mês de novembro, não causaria impacto de ordem financeira.*

*Rechaço tal assertiva, pois à autuação consiste em o Auto de Infração em lide foi lavrado em 01/09/2016, para exigência de ICMS no valor de R\$157.615,23 acrescido da multa de 60%, em razão da utilização indevida de crédito fiscal referente a lançamento de documento fiscal em duplicidade, no mês de novembro de 2015, estando fundamentado no art. 31 da Lei nº 7.014/96 C/C Art. 309, inciso I do RICMS do Decreto nº 13.780/2012.*

*Com relação a sua convicção de que a resolução do ‘crédito duplicado se resolve pelo simples estorno contábil’, descabe tal afirmativa em razão de tratarmos da Escrituração Fiscal Digital, onde estão apostas todas as operações de natureza fiscal, ficando provado em seus livros fiscais, a apropriação do direito a crédito fiscal indevidamente, conforme explicitado na fl. 07 e 38.*

*Por outro lado, caso fosse objeto de Auditoria, ficaria evidenciado a elevação patrimonial sem causa, dos valores dos créditos fiscais ora em lide, alocados em contas Patrimoniais especificamente na rubrica de ‘Impostos a recuperar’, representando o direito sem a devida origem”.*

*Em relação às retificações feitas pela defesa, na EFD do contribuinte, dos meses de fevereiro, agosto e dezembro de 2014 e setembro de 2015, conforme recibos de fls. 68 a 71, e que ao seu entender suportariam a sua argumentação defensiva, como bem posto na informação fiscal, não posso acolher, pelo fato de não terem as mesmas qualquer validade jurídica, uma vez que transmitidas em 09/10/2019, ou seja, após a lavratura do Auto de Infração, prática vedada pelo artigo 251 § 2º do RICMS/12:*

*“§ 2º Não terá validade jurídica a retificação da EFD relativa a períodos de apuração em que o contribuinte possua débito tributário em discussão administrativa ou judicial, bem como nos períodos em que esteja sob ação fiscal, salvo quando apresentada para atendimento de intimação do fisco”.*

*Lembro que durante o desenvolvimento dos trabalhos de auditoria, a empresa já havia sido intimada a retificar os arquivos das EFD, na forma da intimação de fl. 06, estas sim, com validade jurídica, vez que para atender ao quanto solicitado pelo Fisco.*

*Desta forma, as mesmas foram recepcionadas pelo sistema da SEFAZ, contudo com a observação de não possuir a necessária validade jurídica, o que reforça a sustentação das infrações.*

*Quanto à infração 05, se refere a falta de registro dos documentos fiscais na escrituração fiscal, sem que a empresa apresentasse qualquer argumento contrário ou elemento probante no sentido de que os mesmos teriam sido registrados em seus livros fiscais regularmente escriturados, única forma de sua desconstituição, apenas se apegando a existência de decadência já apreciada e rejeitada anteriormente, o que, nos termos dos artigos 140, 142 e 143 do RPAF/99, leva a que o fato alegado por uma das partes, quando a outra não o contestar, será admitido como verídico se o contrário não resultar do conjunto das provas, a recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária e a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal, respectivamente, mantém a mesma, tida como procedente.*

*Pelos expostos motivos, tenho o lançamento como procedente em parte, no montante de R\$ 96.709,60, assim discriminado:*

<i>Infração 01</i>	<i>R\$ 32.791,02</i>
<i>Infração 02</i>	<i>R\$ 52.034,21</i>
<i>Infração 03</i>	<i>R\$ 0,00</i>
<i>Infração 04</i>	<i>R\$ 8.641,62</i>
<i>Infração 05</i>	<i>R\$ 3.242,75</i>

Ciente da decisão proferida pela Junta Julgadora, inconformada, a Recorrente, devidamente assistida juridicamente pelo advogado Emanuel Silva Antunes, OAB/PE nº 35.126, apresentou Recurso Voluntário, protocolado em 01.12.2020, fls. 101 a 117, pugnando pela reforma da mesma com base nos argumentos que passo a analisar.

De início, a Recorrente, afirma estar sua peça recursiva apresentada atendendo ao prazo previsto no RPAF/BA, em seu artigo 171, portanto apta a ser apreciada por uma das Câmaras deste Conselho.

Apresenta descrição das infrações contidas no processo fiscal, transcrevendo-as, afirmando que a decisão prolatada pela Junta Julgadora, não acatando o que apresentara em sua defesa inicial, está eivada de vícios que a compromete, devendo ser reformada e considerada improcedente a autuação.

Adentrando ao mérito da autuação trata do tópico **DO DIREITO - DA DECADÊNCIA DO PERÍODO ANTERIOR A 09/2014 (INFRAÇÕES 03, 04 E 05)**. Tratando do princípio da Decadência, apresentando o artigo 156 do Código Tributário Nacional, como abaixo:

*Art. 156. Extinguem o crédito tributário:*

*(...)*

*V - a prescrição e a decadência;*

Em função do que apresenta diz que se entende: *“a decadência como a perda do direito do fisco de constituir o crédito tributário, em decorrência do tempo”*. Faz referência ao enquadramento da decadência pelo Código Tributário Nacional, em se tratando de lançamento por homologação, que diz ser o ocorrido no presente processo, e, afirma que, no caso, não ficou configurado na autuação a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

E, transcreve o que define o CTN no artigo 150, como abaixo

*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.*

*§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

Em ocorrendo recolhimento a menor do tributo, conforme constatado pelo autuante, diz que o enquadramento no dispositivo legal acima transcrito é o que se deve aplicar no processo, oportunidade em que apresenta julgados que sustentam seu entendimento como abaixo:

Julgamento de 23 de abril de 2009, no AgRg no REsp 1044953 / SP, tendo, como relator, o ministro Luiz Fux,

*A decadência do direito de lançar do Fisco, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando ocorre pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, nem sido notificado pelo Fisco de quaisquer medidas preparatórias, obedece a regra prevista na primeira parte do § 4º, do artigo 150, do Codex Tributário, segundo o qual, se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador: “Neste caso, concorre a contagem do prazo para o Fisco homologar expressamente o pagamento antecipado, concomitantemente, com o prazo para o Fisco, no caso de não homologação, empreender o correspondente lançamento tributário. Sendo assim, no termo final desse período, consolidam-se simultaneamente a homologação tácita, a perda do direito de homologar expressamente e, conseqüentemente, a impossibilidade jurídica de lançar de ofício.*

Apresenta também julgado da ministra Eliana Calmon, do STJ, como abaixo:

*“Nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, §4º, do CTN). Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN. (...) – (STJ, 2ª T., AgRg no Ag. 939.714/RS).*

Complementa com pareceres de doutrinadores, a exemplo de Gabriel Lacerda Troianelli, citado por Leandro Paulsen, na obra Direito Tributário, 11ª Edição, página 1037:

*“(...) o que se homologa é a atividade de apuração do tributo efetuada pelo sujeito passivo, e não o pagamento do tributo, que pode, como já vimos, nem mesmo ocorrer, se o contribuinte, no período de apuração, por exemplo, não praticar fato gerador, ou, mesmo tendo tributo devido, contar com créditos compensáveis ou prejuízos que resultem no não-pagamento efetivo de tributo. Conclui-se, assim, que não é necessária a existência de pagamento para que se opere a decadência mediante a homologação tácita de que trata o artigo 150, parágrafo 4º do Código Tributário Nacional, bastando, para tanto, que o sujeito passivo tenha efetuado regularmente a atividade de apuração do tributo devido (se houver), com o correspondente registro ou entrega de declaração, na forma que estabelecer a legislação pertinente.” (Grifamos)*

E ainda, na obra Código Tributário Nacional Comentado, organizado por Vladimir Passos de Freitas, Editora Revista dos Tribunais, 2ª edição, página 641, comentando o artigo 150, CTN:

*“Segundo o §4º, se a Fazenda Pública não proceder à expressa homologação dentro desse prazo, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito. (...) O transcurso do prazo, sem nenhum pronunciamento da Fazenda Pública quanto à homologação, ou não, tem como consequência não só a homologação ficta, mas também a extinção definitiva do crédito tributário (...). Como consequência, estará igualmente extinto o direito de a Fazenda Pública efetuar o lançamento de ofício pelas diferenças que, devidas, não foram pagas”.*

Enfocando a autuação, considerando que foi notificada do julgamento, conforme constante na fl. 32 do processo, no dia 15.08.2019, estão abarcados pela decadência os fatos geradores constantes das da relação abaixo:

- Infração 03 – R\$ 4.116,10 – Referente a fatos geradores do mês 02/2014
- Infração 04 – R\$ 8.641,62 – Referente a fatos geradores do mês 08/2014
- Infração 05 – R\$ 2.374,25 – Referente a fatos geradores do mês 02/2014
- Infração 05 – R\$ 378,00 – Referente a fatos geradores do mês 04/2014

Diz que, *“que apesar da clareza do direito, no acórdão foi reconhecido apenas a improcedência da infração 03 (em decorrência da decadência), sendo mantidas as demais em sua integralidade”.*

Em seguida a Recorrente trata da **NECESSIDADE DE RECOMPOSIÇÃO DA CONTA GRÁFICA DO ICMS (INFRAÇÃO 01, 03, 04 )**.

Diz ser equivocada a decisão dos julgadores de piso quando entenderam não ser necessária a recomposição da conta gráfica do ICMS, o que afronta o princípio da “não cumulatividade”, o que seria justificada pelo fato de a sua conta corrente fiscal apresentar saldos credores nos meses 02/2014, 08/2014, 12/2014 e 09/2015, com base em que não poderia ocorrer a cobrança efetuada no Auto de Infração.

Apresenta como justificativas para a aplicabilidade do princípio da não cumulatividade o que determinam a Constituição Federal no artigo 155, § 2º, inciso I, e a Lei Complementar nº 87/96, no artigo 19, que transcreveu.

Reforça seu entendimento com o julgado do STJ abaixo transcrito:

*“Processual Civil. Recurso Especial. Tributário. ICMS. Lavratura do Auto de Infração que não observou a sistemática do imposto nem que a autuada fazia jus ao benefício fiscal relativo ao crédito presumido de 60% do valor do ICMS incidente sobre as saídas. Insubsistência do Auto de Infração. Necessidade de novo lançamento.*

**1. A lavratura de auto de infração, em razão da constatação de débitos relativos a ICMS, deve levar em consideração a própria sistemática do cálculo do imposto, em função do princípio da não cumulatividade, sendo necessária a apuração do quantum em livro próprio onde se confrontam créditos e débitos do imposto. No caso concreto, é incontroverso que o auto de infração ora impugnado não levou em consideração a escrita fiscal da ora recorrente, cujo exame era imprescindível para a apuração do ICMS devido. (...).**

**3. Recurso especial provido” (STJ, REsp. nº 1.250.218/ES, Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Segunda Turma. DJe. 09/03/2012, acórdão transitado em julgado no dia 17/04/2012, sem destaques no original). “**

Destaca ainda trechos do referido acórdão:

*“é defeso ao Fisco elaborar levantamento fiscal, com objetivo de apurar saldo devedor de ICMS sem a recomposição da conta gráfica do imposto, instrumento prático de realização do princípio constitucional da não-cumulatividade, ou seja, a singela ‘cadeia’ débito/crédito. Não há outra apuração de ICMS possível”.*

*(...) “a insurgência recursal funda-se basicamente em dois pontos: 1) não é possível se verificar se há ou não imposto a pagar sem o devido levantamento da escrita fiscal do contribuinte (sistema de conta gráfica); 2) não é possível o Poder Judiciário efetuar a correção do auto de infração, destacando a parcela que entende indevida, de modo que se faz necessário novo lançamento”*

*“(...) a lavratura de auto de infração, em razão da constatação de débitos relativos a ICMS, deve levar em consideração a própria sistemática do cálculo do imposto, em função do princípio da não-cumulatividade, sendo necessária a apuração do quantum em livro próprio onde se confrontam créditos e débitos do imposto”.*

Diz que, muito embora estivessem à disposição do autuante todos os elementos necessários, **“PREFERIU O NOBRE FISCAL, DE MANEIRA DISCRICIONÁRIA, EXIGIR O ICMS SEM A RECOMPOSIÇÃO DA CONTA GRÁFICA DO ICMS”**. Dentre os dados cita o acesso à base das NF-es e os arquivos EFD, destacando que foi anexado aos autos os recibos de transmissão da EFD referente aos meses 02/2014, 08/2014, 12/2014 e 19/2015, em atendimento ao requerido pela própria fiscalização.

Diz ainda que, mesmo com as retificações efetuadas nos arquivos das EFDs, permanecem saldos credores nos referidos meses, o que leva à constatação da impossibilidade de cobrança de ICMS, visto não haver ocorrido qualquer prejuízo ao erário público. Tal situação, por si só, determinaria a recomposição gráfica da sua conta corrente do ICMS para dirimir a dúvida sobre a ocorrência ou não de falta de recolhimento do tributo.

Prosseguindo, a Recorrente, trata **DA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO – ERRO DE DIREITO**, por haver ocorrido **“erro de Direito”**, ao se exigir da mesma, tributo sobre período decaído, aduzindo: *“Como se trata de ATO VINCULADO, o agente administrativo fica obrigado a agir de acordo com o que determina a legislação que trata da matéria, NÃO CABENDO QUALQUER MARGEM DE DISCRICIONARIEDADE quanto ao modo de apreciação dos fatos apurados”*.

Diz a Recorrente que o Fisco deve agir rigorosamente dentro do que determina a lei, na condição de seu aplicador, sendo sua atividade vinculada, nos termos do artigo 142 do CTN, que transcreve

*“Artigo 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.” (grifamos)*

Invoca o que está estabelecido no artigo 39 do RPAF/BA, para comprovar a ocorrência de erro de direito por parte do autuante, ou seja, exigiu tributo em períodos alcançados pelo instituto da decadência, e transcreve, como abaixo:

Art. 39. O Auto de Infração conterá:

(...)

IV - o demonstrativo do débito tributário, discriminando, em relação a cada fato:

Destaca, como no caso, que o lançamento fiscal pode ser alterado, segundo o disposto no CTN, artigo 145, que assim determina:

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

Complementa que, segundo o princípio da imutabilidade do lançamento, somente nestes casos pode o mesmo ser alterado, que não se confunde com o disposto no artigo 149

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

**VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;**

E, afirma, só seria possível quando ocorresse “**erro de fato**”, ou seja o autuante não tenha conhecimento pleno dos fatos, mas, o mesmo o tem, tanto da legislação como dos fatos escriturais que lhe foram disponibilizados, sendo que, no caso, ocorreu, “**erro de direito**”, praticado por quem tem a obrigação de conhecer os regramento legais.

E assim se expressa a Recorrente:

*Não há dúvidas que estamos diante de um “**ERRO DE DIREITO**”, praticado por àquele que tem dever legal de conhecer a norma! Qual seja: **AS REGRAS DE DECADÊNCIA**.*

*“Assim, é claro que o equívoco cometido pelo autuante na apuração dos supostos valores, **IMPEDEM A DETERMINAÇÃO PRECISA DO MONTANTE DEVIDO**, o que por si só, já torna o auto de infração nulo. Destaca-se que **A INCERTEZA OU IMPRECISÃO QUANTO AO MONTANTE DEVIDO, TORNA IMPOSSÍVEL O SANEAMENTO DO AUTO DE INFRAÇÃO**, nos termos do artigo 18, Parágrafo 1º do RPAF. In verbis:*

*§ 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.”*

E, complementa apresentando posicionamento expressado por Rubens Gomes de Sousa:

*“Com efeito, em matéria de revisão de lançamento, é necessário distinguir entre o erro de fato e o erro de direito. O lançamento, como já vimos (p. 26), é um ato apenas declaratório que se refere a um fato anterior (o fato gerador), portanto, se na constatação das características materiais desse fato, o fisco incorreu em erro (p. ex. se lançou um terreno por 10 metros de frente quando na realidade o terreno tem 15) ou se, descobre outros fatos que ignorava ou que lhe foram ocultados, não há dúvida que pode fazer novo lançamento ou lançamento suplementar, mesmo depois de pago o tributo, porque nestes casos trata-se de erro de fato, isto é, a obrigação tributária terá sido criada em desacordo com o fato gerador tal como esse ocorreu. Mas se o fisco incorreu em erro de direito, isto é, se cometeu erro na apreciação da natureza jurídica do fato gerador (p. ex. se conceituou como doação um contrato que na realidade era uma venda), não pode rever o lançamento: com efeito, o direito se presume conhecido, o que significaria que ninguém pode alegar que o desconhecia ou que errou a seu respeito” (SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. Rio de Janeiro: Financeiras, 1954, p. 69.)*

Acresce afirmando ser esta a mesma posição esposada por Ricardo Lobo Torres

*“A norma do art. 146 (...) complementa a irrevisibilidade por erro de direito regulada pelos artigos 145 e 149. Enquanto o art. 149 exclui o erro de direito dentre as causas que permitem a revisão do lançamento anterior*



*feito contra o mesmo contribuinte, o art. 146 proíbe a alteração do critério jurídico geral da Administração aplicável ao mesmo sujeito passivo com eficácia para os fatos pretéritos”. (TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, Volume II, p. 578.)*

**Complementa apresentando julgado do STJ no REsp 171.119/SP, STJ, Relator: Ministra Eliana Calmon, DJ 29.09.2001, página 263.**

*“TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. REDUÇÃO TARIFÁRIA. REVISÃO DO LANÇAMENTO. ERRO DE DIREITO. SÚMULA Nº 227/TFR.*

*- “A mudança de critério jurídico adotado pelo Fisco não autoriza a revisão de lançamento” (Súmula nº 227/TFR).*

**AgRg no Ag 1261087/RJ, STJ, 1ª Turma, Relator: Ministro Benedito Gonçalves, 16.12.2010, DJe 02.02.2011.**

*“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. MANDADO DE SEGURANÇA. IPTU. LANÇAMENTO COMPLEMENTAR. ACÓRDÃO QUE DEFINE PELA EXISTÊNCIA DE ERRO DE FATO E NÃO DE REVISÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO DO LANÇAMENTO. EXAME DO CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS. SÚMULA 7 DO STJ.*

- 1. Trata-se originariamente de mandado de segurança em que se busca a anulação de cobrança de IPTU.*
- 2. Entendimento deste Tribunal de que a mudança do lançamento tributário motivado por erro de direito é vedado pelo CTN. (Súmula 227/TFR).*
- 3. Definiu o acórdão de origem, consubstanciado no conjunto fático-probatório dos autos, pela legalidade da revisão dos lançamentos de IPTU ao argumento de que não ocorreu alteração do critério jurídico do lançamento tributário, mas sim erro de fato no desdobramento das inscrições do imóvel objeto da lide, conforme decisão administrativa acostada ao processado.*
- 4. A revisão do entendimento firmado pelo aresto de origem encontra óbice na Súmula n. 7 do STJ. No mesmo sentido: AgRg no REsp 685.772/MG, DJ de 17/10/2005, AgRg no AgRg no Ag. 1.136.182/SP, DJ de 10/12/2009.*
- 5. Agravo regimental não provido”*

**Acresce mais ainda o AgRg no AgRg no Ag 1136182/SP, STJ, 1ª Turma, Relatora: Ministra Denise Arruda, 19.11.2009, DJe 10.12.2009.**

*“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. DISCUSSÃO ACERCA DA OCORRÊNCIA DE ERRO DE DIREITO. NECESSIDADE DE REEXAME DE PROVAS. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 7/STJ. REVISÃO DO LANÇAMENTO. SÚMULA 227/TFR.*

- 1. O Tribunal de origem proferiu decisão adotando como fundamento o conjunto fático-probatório dos autos, concluindo que não houve erro na declaração do contribuinte a ensejar a revisão do lançamento. Diante desse contexto, mostra-se inviável a reforma do entendimento adotado pelo Tribunal de origem, sob pena de violação da Súmula 7/STJ.*
- 2. Esta Corte de Justiça entende que não é possível a revisão do lançamento de ofício em hipótese em que se configurou erro de direito. Nesse sentido, confira-se o teor da Súmula 227 do extinto TFR: “A mudança de critério jurídico adotado pelo Fisco não autoriza a revisão de lançamento.”*
- 3. Agravo regimental desprovido*

Ao fim, antes de apresentar o seu Pedido, afirma: **“NÃO RESTA ALTERNATIVA, SE NÃO A ANULAÇÃO DO LANÇAMENTO INICIAL (IMPOSSIBILIDADE DE REVISÃO/CORREÇÃO/SANEAMENTO/DILIGÊNCIA—ERRO DE DIREITO) OU QUE NO MÉRITO, TENDO EM VISTA A IMPOSSIBILIDADE DE DETERMINAÇÃO DO QUANTO DEVIDO QUE A IMPOSIÇÃO SEJA JULGADA IMPROCEDENTE”.**

Encerra sua peça recursiva apresentando o PEDIDO: **“Por todo o exposto, recebido e processado a presente recurso, requer seja reformada a decisão inicial, declarado nulo o lançamento consubstanciado no auto de infração em exame ou então que no mérito seja reconhecido como totalmente improcedente”.**

## **VOTO**

A lide no presente processo, está delineada na identificação de duas situações fáticas que serviram de sustentação para a Recorrente no seu pleito de reforma da decisão de piso: i) a possível nulidade por erro de direito; e ii) aplicabilidade da decadência para a cobrança de tributos com base no que estabelece o CTN, em especial no artigo 150.

Inicialmente, analiso a pretensão da Recorrente em relação à nulidade da autuação.

Alegou a Recorrente, a ocorrência de “erro de direito”, sob o argumento de que estar-se-ia cobrando tributo sobre fatos geradores ocorridos em períodos sujeitos à decadência, e em assim sendo, inquinaria de incerteza para o exercício do seu direito de defesa, por não ter conhecimento sobre o que realmente estaria sendo cobrado no auto de infração, albergado no disposto no artigo 18 do RPAF/BA.

O RPAF/BA ao definir as situações em que atos fiscais são considerados nulos é claro ao dispor:

*Art. 18. São nulos:*

*I - os atos praticados por autoridade, órgão ou servidor incompetente;*

***II - os atos praticados e as decisões proferidas com preterição do direito de defesa;***

*III - as decisões não fundamentadas;*

*IV - o lançamento de ofício:*

*a) que não tiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator;*

*b) em que se configure ilegitimidade passiva.*

*§ 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.*

*§ 2º Não se declarará a nulidade sem prejuízo ou em favor de quem lhe houver dado causa ou se o ato praticado de forma diversa houver atingindo a sua finalidade.*

Em análise ao processo e seu conteúdo, constato que o autuante o elaborou atendendo a todas as exigências contidas no RPAF/BA, fornecendo cópias dos demonstrativos que perfeitamente identificaram as infrações, incorrendo o alegado pela Recorrente, em especial o que determina o inciso II do referido artigo 18.

Ainda como preliminar de nulidade, a Recorrente aponta irregularidade no reconhecimento do princípio da decadência, o que confunde o mérito da lide, e deve ser analisado com base definida no artigo 150 do CTN, a seguir descrito:

*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.*

*§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. (grifo da Recorrente)*

Afirma a Recorrente, que com base no que determina o dispositivo acima, estaria alcançada pelo princípio da decadência, parte da cobrança referente às infrações 03, 04 e 05, que serão objeto de análise no mérito da lide.

Desde já, afasto a postulação de aplicabilidade da pretensão da Recorrente quanto ao princípio de nulidade do Auto de Infração.

Adentrando ao mérito da lide, analiso individualmente as infrações, objeto do Recurso Voluntário.

#### **De relação à infração 01:**

A infração foi assim apresentada pelo autuante: *Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a lançamento de documentos fiscais em duplicidade, no valor de R\$32.791,02, nos meses de dezembro de 2014 e setembro de 2015.*

Foi constatado pelo preposto autuante, com base nos arquivos mantidos no depositório da SEFAZ, o registro em duplicidade de notas fiscais de entradas de mercadorias de aquisição da Recorrente, fato não contestado. Muito embora pugne pela nulidade do Auto de Infração como um todo, e

esta infração tenha sido julgada procedente pela Junta Julgadora, em seu Recurso Voluntário, a Recorrente sobre a mesma não se manifesta, o que configura aceitação tácita do quanto cobrado pelo autuante e decidido pela Junta Julgadora.

Desta forma, não tendo a Recorrente apresentado provas que pudessem elidir a cobrança, julgo a infração Subsistente.

#### **De relação à infração 02:**

A infração foi assim apresentada pelo autuante: *Deixou de recolher o ICMS nos prazos regulamentares referentes a operações escrituradas nos livros fiscais próprios, nos meses de março e dezembro de 2015, montando em R\$52.034,21.*

A cobrança diz respeito à falta de recolhimento do ICMS sobre fatos geradores nos meses anotados na autuação. Assim como em relação à infração 01, sobre esta infração a Recorrente não trouxe ao processo comprovações que pudessem elidir a infração, e também não se manifestou, o que, configura aceitação tácita do quanto cobrado pelo autuante e decidido pela Junta Julgadora.

Desta forma, não tendo a Recorrente apresentado provas que pudessem elidir a cobrança, julgo a infração Subsistente.

#### **De relação à infração 04:**

A infração foi assim apresentada pelo autuante: *Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias devidamente escrituradas, no montante de R\$8.641,62, no mês de agosto de 2014.*

Afirmou a Recorrente que estaria decaída a cobrança sobre os fatos geradores ocorridos em períodos anteriores a 08/2014, mas, estranhamente, pleiteou a exoneração do tributo apurado sobre o referido mês.

A ciência da autuação foi recebida pela Recorrente em 15/08/2019, e sendo a apuração do tributo do referido mês feita com base no período de 01 a 31, não se pode acatar tal entendimento, pois ultrapassado o período que se poderia acatar como decadente, até julho de 2014, conforme entendimento expresso na legislação vigente.

Com base no que expressa o CTN no artigo 150, § 4º, julgo a infração 04 Subsistente.

#### **De relação à infração 05:**

A infração foi assim apresentada pelo autuante: *Deu entrada no estabelecimento de mercadorias, bens ou serviços sujeitos a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, sendo aplicada penalidade de natureza acessória de 1% sobre o valor de cada uma, no valor de R\$3.242,75, correspondente aos meses de fevereiro e abril de 2014 e novembro de 2015.*

Tratando desta infração, a Recorrente alega, além da decadência da cobrança sobre os fatos geradores dos meses de fevereiro e abril de 2014, tomando por base o disposto no artigo 150, § 4º do CTN, o fato de haver apresentado a retificação dos arquivos das EFD's, o que afastaria a infração como um todo.

Compulsando os documentos acostados ao processo, verifico que em expediente datado de 25.04.2019, fl. 06 do mesmo, foi a Recorrente intimada pelo autuante a **efetuar a retransmissão** dos arquivos da EFD, referentes aos períodos de apuração de janeiro, março, maio e novembro de 2014, e janeiro a agosto de 2015, o que deveria ser atendido no prazo de 30 dias, nos termos do que determina a legislação em vigor.

Como constante no documento fl. 06, foi autorizada a **“retransmissão”** dos arquivos da EFD, em face de os mesmos **“apresentarem divergência em relação às notas fiscais emitidas e destinadas ao seu estabelecimento”**, sendo que a Recorrente não atendeu ao quanto solicitado, somente os tendo transmitido, a título de **retificação**, em 09.10.2019, conforme constante nas fls. 68 a 71, não atendendo, desta forma, o disposto no RICMS-BA 2012, artigo 251, que assim determina:

*Art. 251. A retificação da EFD fica sujeita ao que estabelece a cláusula décima terceira do Ajuste SINIEF*

02/2009.

(...)

*§ 2º Não terá validade jurídica a retificação da EFD relativa a períodos de apuração em que o contribuinte possua débito tributário em discussão administrativa ou judicial, bem como nos períodos em que esteja sob ação fiscal, salvo quando apresentada para atendimento de intimação do fisco.*

Por outro lado, bem destacou o julgador de piso, abordando a pretensão da Recorrente de decadência de parte da infração, quando afirma:

*Quanto à infração 05, diz respeito a descumprimento de obrigação acessória, e não de tributo, o que afasta a aplicação de tal figura, sendo o entendimento pacificado pelos Tribunais Superiores, o de que o seu descumprimento a eleva à condição de obrigação principal (artigo 113, § 3º do CTN), devendo obedecer à regra insculpida no artigo 173 do CTN, qual seja, a de que a contagem do prazo se inicia a partir do primeiro dia do exercício seguinte em que o lançamento poderia ter sido efetuado, a exemplo de decisões como a do Tribunal Regional Federal (TRF), 2ª Região, 8ª Turma Especializada, no Agravo 20100201005209, julgado em 01/02/2011, tendo como Relatora a Desembargadora Maria Alice Paim Lyard, publicado em 07/02/2011.*

(...)

*De igual modo, tem se posicionado o STJ, à vista, por exemplo, da decisão contida no REsp 1055540/SC, 2008/0098490-8, relatado pela Ministra Eliana Calmon, na 2ª Turma, em 19/02/2009, ao entendimento de se tratar de lançamento de ofício, e não lançamento por homologação, afastando a incidência do artigo 150 § 4º do CTN, e consagrando a aplicação do artigo 173, inciso I, do mesmo diploma legal.*

Assim, não logrando a Recorrente elidir o que lhe é cobrado na infração 05, por não haver atendido à intimação feita pelo auditor atuante, assim como por estarem os fatos geradores enquadrados no que determina o CTN no artigo 173, julgo a referida infração Subsistente.

Devo destacar e analisar a pretensão da Recorrente, de recomposição da conta gráfica do ICMS, o que elidiria as infrações 01, 03 e 04, baseado em julgado de instância superior, como abaixo transcrito:

*“Processual Civil. Recurso Especial. Tributário. ICMS. Lavratura do Auto de Infração que não observou a sistemática do imposto nem que a autuada fazia jus ao benefício fiscal relativo ao crédito presumido de 60% do valor do ICMS incidente sobre as saídas. Insubsistência do Auto de Infração. Necessidade de novo lançamento.*

*A lavratura de auto de infração, em razão da constatação de débitos relativos a ICMS, deve levar em consideração a própria sistemática do cálculo do imposto, em função do princípio da não cumulatividade, sendo necessária a apuração do quantum em livro próprio onde se confrontam créditos e débitos do imposto. No caso concreto, é incontroverso que o auto de infração ora impugnado não levou em consideração a escrita fiscal da ora recorrente, cujo exame era imprescindível para a apuração do ICMS devido. (...).*

(...)

*“a insurgência recursal funda-se basicamente em dois pontos: 1) não é possível se verificar se há ou não imposto a pagar sem o devido levantamento da escrita fiscal do contribuinte (sistema de conta gráfica); 2) não é possível o Poder Judiciário efetuar a correção do auto de infração, destacando a parcela que entende indevida, de modo que se faz necessário novo lançamento”*

*Recurso especial provido” (STJ, REsp. nº 1.250.218/ES, Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Segunda Turma. DJe. 09/03/2012, acórdão transitado em julgado no dia 17/04/2012, sem destaques no original). “*

A verificação da existência ou não de tributo a ser cobrado pelo Fisco, é feita a partir dos dados constantes da sua escrituração fiscal e dos documentos disponibilizados ou colhidos pelo preposto atuante, e assim foi a ação. Tendo a Recorrente transmitido as EFD's “zeradas” e não tendo atendido à intimação para sua retransmissão, pois poderia haver ocorrido erros no envio inicial, valeu-se o autuante dos dados constantes nos arquivos do contribuinte disponibilizados pelo sistema da SEFAZ.

Destaque-se a informação fiscal pelo preposto atuante quando afirma:

*Da alegação da Defesa para as infrações 01, 03 e 04, onde o Impugnante sustenta que é necessária a recomposição da conta gráfica do ICMS, informamos que é da competência e obrigação do contribuinte efetuar os lançamentos em seus livros e documentos fiscais. Não há previsão legal para a recomposição nos termos pretendidos, portanto não é mister do fisco refazer ou recompor a escrita fiscal do contribuinte, justamente pelo fato de exercer atividade plenamente vinculada, sem margem para quaisquer atos discricionários.*

*A conta-corrente fiscal é o regime pelo qual o Autuado apura o ICMS e onde é observado o princípio da não-cumulatividade do imposto. Não se pode confundir o crédito tributário que foi constatado durante a ação fiscal, devido pelo contribuinte por infração à legislação do imposto, com o crédito fiscal que porventura tenha direito*

*em decorrência das operações que pratica, sendo sua obrigação lançá-lo na escrita fiscal. O nome do regime de apuração do imposto “conta-corrente” já revela como é feita a apuração, ela é corrente, não estática, ou seja, um suposto saldo credor existente num período de apuração não fica estagnado neste período, ele é transportado (e aproveitado) para o período seguinte de apuração, e mexer neste saldo consequentemente causaria alteração nos saldos dos períodos seguintes. O objetivo deste breve detalhamento de como é feita a apuração do imposto no regime da conta-corrente fiscal é para afastar qualquer dúvida por parte dos nobres Julgadores, pois compensar o crédito tributário com o saldo credor de determinado período de apuração teria como consequência a alteração de um ou vários períodos subsequentes de apuração, que por sua vez demandaria retificações de livros fiscais (EFD) e recolhimento de possíveis diferenças de imposto, o que também causaria uma revolução nos procedimentos fiscalizatórios, pois toda e qualquer infração constatada pela fiscalização estaria sujeita a compensações com saldos credores porventura existentes na escrita do contribuinte nos períodos dos respectivos fatos geradores da infração.*

*Ainda que a tese da recomposição da conta-corrente fiscal tivesse fundamentação legal, as EFDs retificadoras dos meses 02/2014, 08/2014, 12/2014 e 09/2015 não poderiam ser acolhidas, pois se tratam de arquivos substitutos, transmitidas em 09/10/2019, conforme provam os recibos de fls. 68/71, após a ciência dada pelo Impugnante no auto, em 15/08/2019 (vide fl. 32), sem que houvesse pedido do fisco no curso da ação fiscalizatória que resultou na lavratura do auto de infração em lide. Houve a Intimação para Retificar EFD dos períodos de apuração de janeiro, março, maio e novembro de 2014, e de janeiro a agosto de 2015, cujas EFDs Originais estavam zeradas, tendo sido as EFDs Retificadoras consideradas nos trabalhos de fiscalização, conforme relatado na “Descrição dos Fatos” do auto e comprovados nos arquivos gravados na mídia CD anexado na fl. 7.*

A recomposição da escrituração fiscal, quando necessária, deve ser feita pelo contribuinte, que detém toda a documentação necessária, o que não logrou fazer a Recorrente, limitando-se a tentar transferir para o Fisco esta possível obrigação.

Conforme relatado e analisado, igualmente ao decidido pela Junta Julgadora, fica assim definida a cobrança tributária no referido Auto de Infração:

INFRAÇÃO	AUTUADO	2ª JJF	JULGADO	SITUAÇÃO
01	32.791,02	32.791,02	32.791,02	PROCEDENTE
02	52.034,21	52.034,21	52.034,21	PROCEDENTE
03	4.116,10	0,00	0,00	IMPROCEDENTE
04	8.641,62	8.641,62	8.641,62	PROCEDENTE
05	3.242,75	3.242,75	3.242,75	PROCEDENTE
<b>TOTAIS</b>	<b>100.825,70</b>	<b>96.809,70</b>	<b>96.809,70</b>	

Consciente e convicto do que verifiquei e analisei, NEGOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário e julgo PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração, mantendo inalterada a decisão de piso consubstanciada no Acórdão JJF nº 0128-02/20 VD.

#### **VOTO DIVERGENTE (Infração 1)**

Divirjo, com a devida *venia*, do Relator, de NÃO PROVER as razões recursais, relativas à infração 1, a julgando subsistente, pela qual se exige o valor de R\$32.791,02, sob a acusação de que o sujeito passivo utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, referente a lançamento de documentos fiscais em duplicidade, nos meses de dezembro de 2014 e setembro de 2015.

A tese recursal é de que, pelo fato de a sua conta corrente fiscal apresentar saldos credores nos ditos meses, não poderia ocorrer a cobrança efetuada na infração.

Da análise no Sistema de Informação da SEFAZ, quando da sessão de julgamento, restou comprovado que nos referidos meses, a escrita fiscal do estabelecimento autuado apresentava saldos credores bem superiores aos créditos utilizados em duplicidade nos respectivos meses, na ordem de R\$4.000,00 e R\$28.000,00, e, portanto, tais valores seriam absorvidos pelos saldos credores existentes sem resultar em saldos devedores.

Neste contexto, quando da ação fiscal, ocorrida em agosto de 2019, vigia a seguinte redação do art. 42 da Lei nº 7.014/96:

*Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:*

*[...]*

*II - 60% (sessenta por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente:*

[...]

f) quando ocorrer qualquer hipótese de infração diversa das previstas nesta Lei **que importe descumprimento de obrigação tributária principal**, em que não haja dolo, inclusive quando da utilização indevida ou antecipada de crédito fiscal;

[...]

VII - 60% (sessenta por cento) do valor do crédito fiscal, que não importe em descumprimento de obrigação principal, sem prejuízo da exigência do estorno:

[...]

a) quando da utilização indevida de crédito fiscal; (grifos nossos)

Diante da legislação, consoante jurisprudência deste CONSEF, vislumbro que não caberia a exigência do imposto, eis que, efetivamente, não houve **a compensação** do crédito fiscal em duplicidade, em decorrência da existência de saldos credores superiores nos respectivos meses.

Neste caso, caberia a aplicação da multa de 60% sobre o crédito fiscal, que não importou em descumprimento de obrigação principal, nos meses de fevereiro de 2014 e setembro de 2015, cabendo razão ao apelante em sua alegação recursal, eis que deveria o Fisco aplicar apenas a penalidade prevista no art. 42, VII, “a” da referida Lei, e perquirir a competência/mês em que tal exclusão do saldo credor resultasse saldo devedor, de modo, neste instante, exigir o imposto apurado em decorrência do estorno de crédito fiscal. Ou seja, deveria refazer a conta corrente fiscal para apurar o ICMS devido no mês e no valor em que ficou devedor, e, portanto, sujeito ao recolhimento.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269511.0007/19-6** lavrado contra **INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MOAGEM ALMEIDA LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$93.466,85**, acrescido da multa de 60%, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “a” e “f”, VII, “a” da Lei 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$3.242,75**, previstas no inciso IX do mesmo Diploma legal, com os acréscimos moratórios conforme estabelece a Lei nº 9.837/05.

VOTO VENCEDOR (Infração 1) – Conselheiros: Rosivaldo Evangelista Rios, Laís de Carvalho Silva e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE (Infração 1) – Conselheiros: Fernando Antônio Brito de Araújo, Luiz Alberto Amaral Oliveira e Anderson Ítalo Pereira.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 03 de maio de 2021.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

JOSÉ ROSENVALDO EVANGELISTA RIOS – RELATOR

FERNANDO ANTÔNIO BRITO ARAÚJO – VOTO DIVERGENTE  
(Infração 1)

VICENTE OLIVA BURATTO - REPR. DA PGE/PROFIS