

**PROCESSO** - A. I. Nº 269278.0004/19-2  
**RECORRENTE** - A Q R BORGES EIRELI  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3º JJF nº 0002-03/21-VD  
**ORIGEM** - INFAZ OESTE  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 18/08/2021

## **1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO CJF Nº 0165-11/21-VD**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. DOCUMENTOS FALSOS OU INIDÔNEOS. NOTAS FISCAIS FALSAS O direito ao uso de crédito fiscal relativo a mercadorias recebidas, para efeito de compensação com o débito do imposto, é condicionado a que essas mercadorias recebidas pelo contribuinte tenham sido acompanhadas de documento fiscal idôneo. O Autuado não logra êxito em elidir a acusação fiscal. Infração subsistente. Rejeitada a preliminar de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## **RELATÓRIO**

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário interposto pela autuada, em razão do Acórdão 3º JJF Nº 0002-03/21-VD, que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 11/12/2019, para exigir ICMS no valor histórico de R\$491.681,49, em razão de uma única infração, descrita a seguir:

*Infração 01 - 01.02.11- Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a documentos fiscais falsos ou inidôneos, nos meses de janeiro a maio de 2019. Consta como complemento: “Crédito fiscal apropriado através de nota fiscal inidônea ou falsa, reduzindo o imposto apurado no período.*

A 3ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia de 03/02/2021 (fls. 387 a 393) e decidiu pela Procedência, por unanimidade. O acórdão foi fundamentado nos seguintes termos:

### **“VOTO**

*De início, analisando todos os elementos que compõem o presente PAF, verifico que o Auto de Infração foi lavrado em consonância com a legislação de regência. A irregularidade apurada afigura-se devidamente demonstrada no levantamento fiscal, que serve de base ao Auto de Infração, tendo sido dada ciência ao contribuinte, lhe possibilitando defender-se, não havendo, portanto, que se falar em cerceamento de defesa. A apuração da exigência fiscal se encontra em conformidade com o fato descrito no corpo do Auto de Infração.*

*No que concerne à alegação da defesa, de que a autuação é nula pela falta de intimação para retificação de sua Escrita Fiscal Digital - EFD, não deve prosperar, haja vista que é obrigação do contribuinte prevista na legislação de regência o envio para a SEFAZ de sua EFD registrando de forma correta todas as suas operações mensalmente realizadas - artigos 247 e 248 do RICMS-BA/12. Ademais, iniciada a ação fiscal não há que se falar em revisão da EFD, como se depreende do §2º, do art. 251, do RICMS-BA/12, in verbis:*

*“Art. 251.*

*[...]*

*§ 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.”*

*Resta evidenciado, nos autos, que o Impugnante, declarado por ele próprio, registrou em sua EFD notas fiscais inidôneas utilizando indevidamente os correspondentes créditos fiscais e, também por ele revelado, que não promoveu a regular escrituração de diversas notas fiscais.*

*Assim, por entender que inexistente qualquer obrigatoriedade para a intimação do sujeito passivo nas circunstâncias do presente Auto de Infração, rejeito a preliminar suscitada.*

*Não vislumbro também nos presentes autos, qualquer ofensa aos princípios que regem o processo*

*administrativo fiscal.*

*Nesse sentido, no que tange às questões formais, verifico estarem presentes os pressupostos de validade processual, não faltando requisitos essenciais na lavratura do auto de infração, encontrando-se definidos, o autuado, o montante devido e o fato gerador do débito tributário exigido. Portanto, o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, não estão incursos em quaisquer das hipóteses do art. 18, do RPAF-BA/99, para se decretar a nulidade da autuação.*

*No mérito, o Auto de Infração trata de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, referente a documento fiscal falso ou inidôneo, consoante demonstrativo às fls. 07 e 08, no qual contam discriminadas as notas fiscais inidôneas emitidas por empresa baixada, com CNPJ inexistente e com emissão de nota fiscal modelo 1 e 1-A, revogado pelo RICMS-BA/12.*

*O Defendente alegou que estas irregularidades decorreram de lançamento na escrituração fiscal por equívoco de sua contabilidade. Explicou que, por erro em sua escrituração fiscal também deixou de utilizar crédito fiscal de ICMS decorrente de notas fiscais idôneas e se apropriou de crédito fiscal de notas fiscais de entradas de empresas baixadas e inativas.*

*Observe que se considera documento fiscal inidôneo, aquele que possua as características descritas na alínea “c”, do inciso II, do art. 44 da Lei 7.014/96. Assim, créditos fiscais destacados em documentos que possam ser enquadrados no dispositivo legal citado, são ilegítimos. Ademais, não ficou comprovado nos autos, que o emitente teria recolhido o ICMS destacado no referido documento fiscal.*

*Ressalto que, a simples alegação de presunção de inocência arguida pelo Autuado, ao aduzir sua boa-fé, apontado como origem da irregularidade mero erro de escrituração, não o exime do cometimento da infração apontada na presente lide, considerando a indisponibilidade do crédito fiscal e norma estabelecida no art. 136, CTN, ao tratar da responsabilidade pelas infrações tributárias estritamente fiscais, in verbis:*

*“Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.”*

*No caso concreto, portanto, ainda que agindo de boa-fé, o contribuinte não poderia utilizar-se de crédito fiscal, cuja prova desse direito não consegue fazê-lo, visto que escriturou indevidamente em sua EFD documentos fiscais inidôneos.*

*No tocante ao pleito do Impugnante, para que o débito apurado no presente lançamento fosse compensado com os créditos fiscais destacados nas notas fiscais, cujos Danfes carregou aos autos, sob o fundamento de que decorrentes documentos idôneos e que não foram lançados em sua EFD, registro que comungo com o entendimento esposado pelo Autuante em sede de informação fiscal de que não cabe, no âmbito desse Auto de Infração, ser procedida essa compensação, sob o fundamento de que o Defendente deve atender ao preconizado no art. 315, do RICMS-BA/12, solicitando o lançamento extemporâneo em sua escrita fiscal dos referidos documentos fiscais para aproveitamento do crédito atendendo ao princípio da não cumulatividade do ICMS.*

*Nos termos expendidos, resta nitidamente evidenciado e comprovado nos autos, ter o Autuado utilizado crédito fiscal destacados em documentos fiscais inidôneos o que implica inequívoco cometimento da infração que lhe fora imputada. Fato, aliás, reconhecido pelo próprio Autuado.*

*Com relação às notas fiscais apresentadas pela Defesa em seu demonstrativo “Relação de Notas Fiscais com Crédito de ICMS”, acostado às fls. 38 a 42, as quais, depois de cotejamento pelo Autuante junto à EFD do Impugnante, restou comprovado não terem sido escrituradas, recomendo à Autoridade Fazendária a avaliação da pertinência de ser emitida uma nova ordem de serviço para que em nova fiscalização seja apurada a irregularidade.*

*Concluo pela subsistência da autuação.*

*O patrono Autuado, solicita que todas as intimações alusivas ao presente feito sejam dirigidas exclusivamente ao advogado Juvenal Sérgio Oliveira - OAB/BA 44.711, e endereçadas a este no endereço constante do rodapé da presente petição, sob pena de nulidade. Saliento que, nada obsta que o pleito seja atendido pelo setor competente deste CONSEF, entretanto, o regramento para a realização das intimações afigura-se definido nos artigos 108 e 109, do RPAF-BA/99.*

*Ante ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.”*

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 404 a 417, mediante o qual aduz as seguintes razões.

Alega que o lançamento decorreu de equívoco na escrituração fiscal, por parte de sua contabilidade, informando que a prova de tal assertiva se constata junto às notas fiscais em anexo

(Doc. 03). Explica que, por erro, deixou de utilizar crédito de ICMS decorrente de notas fiscais idôneas e se apropriou de crédito relativos a notas fiscais de entrada de empresas baixadas, inativas, etc. Argumenta, todavia, que, caso tivesse sido intimada para corrigir as inconsistências de sua escrituração fiscal digital, como determina o artigo 247, § 4º do RICMS/BA (vigente à época da ocorrência), teria procedido às devidas correções.

Argumenta que, caso não possuísse créditos lícitos, ou os que possuísse fossem insuficientes para compensar com o débito mensal de ICMS, poder-se-ia supor uma suposta ação dolosa. Garante, todavia, que tal não ocorreu, posto que seus créditos de ICMS lícitamente adquiridos sequer foram utilizados, o que vem comprovar que se tratou de mero erro de escrituração da contabilidade. Nesse sentido, afirma quea vem comprovar com notas fiscais idôneas seu direito à utilização de crédito fiscal de ICMS que elide em parte o crédito indevidamente lançado, conforme determina o artigo 309, inciso I, alínea “a” do RPAF/12. Isto porque o crédito lançado indevidamente totaliza o montante de R\$491.681,49 como consta do Auto de Infração em comento e o crédito não lançado totaliza o montante de R\$59.462,30, conforme consta do anexo 03 acima referido, razão pela qual esta Emérita Corte, se não decidir pela nulidade da ação fiscal, certamente a julgará procedente em parte, consoante as razões de fato e de direito que passa a expor:

Alega, preliminarmente, nulidade por falta de intimação para retificação da EFD. Narra que o ilustre autuante lavrou o Auto de Infração em apreço, sem intimar o Contribuinte para retificar a escrituração fiscal digital - EFD e sem observar o prazo legal de 30 dias para entrega ou retificação da EFD, conforme preceitua o artigo 247, § 4º do RICMS/12 (então vigente), cujo texto transcreve. Portanto, quando o autuante não concede prazo correto para entrega ou retificação da EFD, conclui que deixa de observar o devido processo legal incorrendo em nulidade. Neste tocante, assegura que não se encontra no processo administrativo em comento, qualquer intimação com prazo de 30 dias para envio ou para retificação de sua escrituração fiscal digital - EFD apresentada com inconsistências.

Destaca, em relação a sua EFD, que não foi estabelecido, na intimação, o prazo previsto no art. 247, § 4º do RICMS/BA, o qual estabelece que, em caso de não entrega ou em entrega com inconsistências, deve ser concedido, ao contribuinte, o prazo de trinta dias para entrega ou correção da EFD, contrariando a regra estabelecida no dispositivo da legislação tributária acima reproduzido, relativamente à concessão do prazo de trinta dias para correção dos arquivos magnéticos, bem como não foi fornecida listagem diagnóstico indicativa das irregularidades.

Assim, como o eminente autuante não observou os requisitos previstos na legislação pertinente, ou seja, não concedeu a autuada o prazo legal para que fossem retificados os arquivos da EFD, conclui ser absolutamente nula a referida infração por inobservância do devido processo legal, nos termos do art. 18, inciso II do RPAF/BA. Argumenta que tal falha é insanável haja vista que não se trata de incorreção eventual, devido ao equívoco no procedimento fiscal, o que comprometeu a sua eficácia, implicando nulidade da autuação.

Alega, ainda, inobservância do princípio da verdade material. Argumenta que a ação da autoridade fiscal, impulsionada pelo dever de ofício, tem de apurar o valor do tributo de acordo com os verdadeiros fatos praticados pelo contribuinte, investigando-os sem qualquer interesse no resultado final, já que o princípio da legalidade objetiva exige do Fisco uma atuação oficial e imparcial para obtenção da verdade dos fatos. Nesse sentido, sustenta que não pode prosperar tal imputação por ofensa aos princípios de direito que norteiam as normas jurídicas, base para a atividade de lançamento fiscal a que está adstrito o agente público.

Evoca a doutrina de Hely Lopes Meirelles para defender a ideia de que a autoridade processante ou julgadora pode, até o final do julgamento, conhecer de novas provas, ainda que produzidas em outro processo ou decorrentes de fatos supervenientes que comprovem as alegações em tela, o que conota que a Autoridade Fiscal deve assumir uma posição investigatória, ativa e imparcial, detendo, em função de sua investidura, a obrigação de esgotar todos os meios hábeis para

constatação ou não do fato gerador, fato que não foi observado neste caso, vez que o autuante, numa análise perfunctória, imputa obrigação tributária sem trazer provas reais do cometimento da infração pela autuada.

Logo, conclui que, para assegurar os direitos do contribuinte plasmados na Constituição da República, seria fundamental, neste caso, que o autuante antes de imputar infração ao contribuinte observasse se, de fato, foi utilizado indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a documento(s) fiscal(is) falso(s), ou inidôneo(s), já que a verdade dos fatos evidencia que houve equívoco na escrituração realizada pela contabilidade, deixando a empresa de utilizar crédito de ICMS decorrente de notas fiscais idôneas, e apropriando-se do crédito de notas fiscais de entrada de empresas baixadas, inativas, etc.

Destaca, mais uma vez, que, caso a autuada não possuísse créditos lícitos, ou os que possuísse fossem insuficientes para compensar com o débito mensal de ICMS, poderia dar margem à ação dolosa. Assegura, todavia, que tal não ocorreu, posto que seus créditos de ICMS lícitamente adquiridos sequer foram utilizados, ratificando que se tratou de mero erro de escrituração da contabilidade.

Ressalta que, mesmo diante da impugnação do autuado à respectiva infração, no que tange à falta de provas, ainda sim, é dever do Fisco a prova da improcedência da impugnação.

Assim, conclui que o suporte fático da imputação do Auto de Infração em apreço deve ser transparente e cristalino, corroborado com todos os meios de prova admitidos em direito, para que o ato possa prevalecer, trazendo os efeitos pretendidos, a fim de constituir o vínculo obrigacional entre o particular e o Fisco, no que tange à cobrança do tributo.

Transcreve a doutrina de Suzy Gomes Hoffmann para fundamentar o raciocínio de que a presente imputação é desprovida de elementos comprobatórios, como exige o RPAF, Decreto nº 7.629/99, em seus artigos 29, caput, 18, inciso IV, alínea “a” e 41, inciso II, cujos textos transcreve, além de julgados do CONSEF/BA.

Sustenta, ainda, o seu direito ao crédito com base no princípio da não acumulatividade do ICMS. Argumenta que o mecanismo da não-cumulatividade há que ser sempre observado, fazendo nascer para o contribuinte, toda vez que este adquire uma mercadoria ou um serviço com incidência do Imposto, um crédito fiscal. Transcreve as doutrinas de Sacha Calmon Navarro e Carraza para sustentar a ideia de que o ICMS, de acordo com a Constituição da República de 1988, está expressamente estruturado pelo sistema imposto contra imposto e não pelo sistema mercadoria contra mercadoria, como quer entender o Fisco.

Argumenta que tal corolário significa que o contribuinte, ao adquirir uma mercadoria ou um serviço, havendo a incidência do ICMS, passa a ter em seu favor um crédito fiscal, constituindo um direito-dever de compensar este crédito com o débito do imposto nas operações mercantis posteriores. Assim, qualquer norma ou ato administrativo (lançamento fiscal) que venha de encontro a esse princípio constitucional deve ser declarada inconstitucional, não produzindo qualquer efeito no mundo jurídico.

Trazendo para o caso concreto as lições referidas, sustenta que a ação fiscal se resume a cobrar supostos débitos de ICMS, pela utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a documento(s) fiscal(is) falso(s), ou inidôneo(s). Ocorre que, a ação fiscal ignorou a existência de créditos fiscais que satisfazem o débito indicado, constantes em notas fiscais idôneas cujo crédito fiscal de ICMS não foram utilizados, como se verifica em anexo (Doc. 03). Nesse sentido é que, o caso em tela, sustentado pelo princípio da não-cumulatividade, leva à extinção do crédito tributário por meio da compensação, nos termos do art. 156 CTN, pois, mesmo quando a lei deixa a cargo da autoridade administrativa o estabelecimento de condições e a exigência de garantias para que o contribuinte possa utilizar a compensação, afirma que esta atividade é estritamente vinculada, não sobrando ao agente público qualquer campo de discricionariedade.

Conclui a sua peça recursal, asseverando que foi isso que ocorreu com a Autuada, que sempre

possui créditos fiscais capazes de suprir seus débitos fiscais. Por isso, requer que seja retificado o valor da exigência fiscal, considerando no “*quantum debeatur*” o direito de utilização de crédito de ICMS em anexo (Doc. 03), devendo ser recolhido aos cofres públicos apenas a diferença, se houver.

Por todo exposto e por tudo o mais que consta dos autos, requer que o CONSEF/BA decrete a nulidade total do referido Auto de Infração e, se assim não entender, por precaução, subsidiariamente, que decida pela sua parcial procedência.

Nestes termos, pede deferimento.

## VOTO

Preliminarmente, quanto à alegação de nulidade por ausência de intimação para correção da EFD, não merece acolhida, pois tal prazo somente deveria ter sido concedido (enquanto vigente a norma), quando se tratasse de infração decorrente de falta de entrega ou entrega com inconsistência, conforme se depreende da leitura do texto do § 4º do art. 247 do RICMS/12, abaixo reproduzido:

*“Art. 247. A Escrituração Fiscal Digital - EFD se constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal, bem como no registro de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte (Conv. ICMS 143/06).*

...

*§ 4º O contribuinte terá o prazo de 30 dias, contados da data do recebimento da intimação, **para envio da EFD não entregue no prazo regulamentar ou entregue com inconsistências** (grifo acrescido).”*

Ora, de descumprimento de obrigação acessória não se trata, mas de creditamento indevido que repercutiu na falta de recolhimento do tributo, em nada se relacionando com a procedimentalidade prevista no dispositivo regulamentar citado. Nessa hipótese, o combate à acusação fiscal passa pela prova documental do crédito ou do recolhimento do tributo

Assim, afasto a alegação de nulidade suscitada.

No mérito, a conduta autuada foi descrita como “*Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a documentos fiscais falsos ou inidôneos, ...*”.

O Sujeito Passivo não nega a existência de documentos inidôneos à convalidação dos créditos, atribuindo o fato a erro na sua contabilidade que teria efetuado o lançamento com base em documentos impróprios. Nesse sentido, acosta cópias de outros documentos fiscais, alegadamente aptos a respaldar o creditamento. Evoca os princípios da verdade material e da não cumulatividade, para sustentar o seu direito de creditar-se.

Quanto ao crédito fiscal, trata-se de direito potestativo do Sujeito Passivo, cuja prerrogativa possui dois requisitos, quais sejam: o ingresso da mercadoria ou serviço no estabelecimento, e a existência de documento idôneo, conforme se depreende da leitura do caput do art. 23 da Lei Complementar nº 87/96, abaixo reproduzido:

*“Art. 23. O direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.*

...”

Pois bem, ainda que atendidos esses dois requisitos, faz-se necessário que o Contribuinte exercite seu direito, mediante a escrituração, pois se trata de lançamento sujeito à homologação, e como tal, exige-se que o Sujeito Passivo quantifique e apure os débitos e créditos em cada período.

No caso dos autos, resta cristalino que a empresa efetivou o lançamento com base em documentos emitidos por empresas baixadas ou inexistentes, sem aptidão a respaldar os créditos anotados. A glosa, portanto, de tais valores, se impõe na medida em que se configurou a ausência

do requisito documental, indispensável a evidenciar o recolhimento do tributo em etapa anterior.

Assim, de nada vale à empresa evocar a não cumulatividade, sem provar que algum outro contribuinte fez o recolhimento sobre essa mesma base imponible, em um outro momento, uma vez que tal princípio visa evitar o dupla incidência do imposto sobre a mesma grandeza econômica.

Por outro lado, se possuía outros documentos aptos a ensejar o creditamento do imposto e não os lançou, deve procurar fazê-lo o quanto antes, pois só a partir de então, será possível deduzir os valores comprovadamente já pagos.

Vale lembrar que se trata de fatos ocorridos ao longo do exercício de 2019, cujo direito ao lançamento do crédito decairá em 2024. Como estamos falando de creditamento extemporâneo, para utilizá-lo, precisará solicitar autorização à repartição fazendária de sua circunscrição, oportunidade em que será designado auditor fiscal para auditar tais valores.

Assim, a eventual existência de documentos não lançados (a respaldar parcialmente os créditos apropriados), não obsta o presente lançamento, já que somente produzirá efeitos jurídicos próprios quando for objeto de lançamento em sua escrita fiscal, cuja prerrogativa cabe à empresa, jamais ao preposto estatal.

Por força de tudo o quanto exposto, é forçoso concluir que a infração se encontra caracterizada, não merecendo reparo a Decisão recorrida.

Do exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

#### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269278.0004/19-2**, lavrado contra **A Q R BORGES EIRELL**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$491.681,49**, acrescido da multa de 100%, prevista na alínea “j”, do inciso IV, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 14 de junho de 2021.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

EVANDRO KAPPES – REPR. DA PGE/PROFIS