

PROCESSO - A. I. Nº 108580.0065/14-4
RECORRENTE - DRESCON PRODUTOS DE PERFURAÇÃO LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0106-04/19
ORIGEM - INFAZ INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET 13/09/2021

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0212-11/21-VD

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. DOCUMENTOS FISCAIS FALSOS OU INIDÔNEOS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Não acolhida a arguição de nulidade do acórdão de primeira instância. Reconhecido o erro material contido na resolução do acórdão da JJF, que não espelhou a redução do débito e a adequação da penalidade aplicada. Reconhecida a decadência parcial do débito. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO PARCIALMENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face do Acórdão nº 0106-04/19 da 4ª JJF deste CONSEF, que julgou Parcialmente Procedente o presente Auto de Infração, lavrado em 27/06/2014, em razão da(s) seguinte(s) infração(ões):

***Infração 01 – 01.02.11** – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a documentos(s) fiscal(is) falso(s), ou inidôneo(s). Contribuinte adquiriu mercadorias tributáveis, com fornecedor Produtor Rural, este retirava na SEFAZ Bahia a Nota Fiscal avulsa e esta nota não era lançada no Livro Registro de Entrada e em substituição a ela o contribuinte a Drescon emitia uma Nota Fiscal de Entrada com um lançamento de crédito Fiscal muitas vezes superior ao Crédito Fiscal da Nota de origem, no período de janeiro de 2009 a dezembro de 2010, no valor de R\$181.622,90, acrescido da multa de 100%;*

Concluída a instrução processual, a 4ª Junta de Julgamento Fiscal assim decidiu:

VOTO

De acordo com o constante na inicial o presente Auto de Infração teve sua expedição ocorrida em 27/06/2014, cuja ciência ao autuado se deu em 04/07/2014, objetivando reclamar crédito tributário no valor histórico de R\$181.622,90, acrescido de multa de 100% prevista pelo Art. 42, inciso IV, alínea “j”, da Lei nº 7.014/96, em face da seguinte acusação: “Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a documentos(s) fiscal(is) falso(s), ou inidôneo(s). Contribuinte adquiriu mercadorias tributáveis, com fornecedor Produtor Rural, este retirava na SEFAZ Bahia a Nota Fiscal avulsa e esta nota não era lançada no Livro Registro de Entrada e em substituição a ela o contribuinte a Drescon emitia uma Nota Fiscal de Entrada com um lançamento de crédito Fiscal muitas vezes superior ao Crédito Fiscal da Nota de origem”.

Porém, antes de me posicionar a respeito do lançamento propriamente dito, algumas considerações necessitam ser efetuadas, o que passo a fazer.

Dúvidas não existem nestes autos de que os créditos fiscais objeto da atuação foram decorrentes de emissões de notas fiscais de entradas pelo autuado tidas como sendo referentes a aquisições de minerais diversos, durante os exercícios de 2009 e 2010, com destaque do ICMS, porém sem o recolhimento do imposto respectivo. Este fato é incontroverso. Entretanto, o autuado apesar de reconhecer que deixou de efetuar o recolhimento do imposto relacionado a estas notas fiscais de entradas, emitidas por ele mesmo, argumentou que fez os pagamentos através das notas fiscais avulsas que eram emitidas por cada operação de aquisição, porém em valor inferior ao constante da nota fiscal de entrada.

Com isso defendeu que a exigência fiscal era devida apenas parcialmente, ou seja, pela diferença entre o imposto constante da nota fiscal avulsa e aquele destacado na respectiva nota fiscal de entrada que emitia a título de regularização do seu estoque já que as entradas efetivas eram em quantidades superiores àquelas constantes na nota fiscal originária (avulsa). Alegou, também, se assim não o for, estar-se-á ferindo o princípio da não cumulatividade do imposto, pois caso mantida a exigência fiscal na forma apresentada estaria pagando o imposto integralmente, sem dedução do crédito que tinha direito pelas operações de aquisições, já que não escriturava as notas fiscais avulsas.

Considerando que tal argumento não foi acolhido pelos autuantes, que mantiveram integralmente a exigência fiscal vez que, ao entendimento dos mesmos as notas fiscais de entradas, base para a autuação, são inidôneas, na tentativa de se alcançar a verdade material dos fatos, buscou-se em um primeiro momento, via diligência fiscal solicitada por esta 4ª Junta de Julgamento Fiscal, a elaboração de um demonstrativo que espelhasse essa situação, devidamente documentado, para que a partir daí pudesse ser feita uma avaliação criteriosa dos fatos. Este objetivo não foi alcançado, apesar de que, tais planilhas deveriam ser apresentadas pelo autuado que deu causa aos lançamentos irregulares e conferidas pelos autuantes.

*Como já dito, tal solicitação não foi atendida e, em razão disto, alegou o autuado que caso os autuantes não cumprissem ao quanto solicitado pela diligência o lançamento seria totalmente nulo. Foi feita uma segunda tentativa através de encaminhamento de novo pedido de diligência para se tentar avaliar o argumento defensivo, porém, mais uma vez não se logrou êxito, oportunidade em que um dos autuantes, ao se manifestar nos autos, disse que não existe nenhuma dúvida em relação a infração e que **“só precisa que o nobre julgador leia o processo”**.*

Apesar de considerar impertinente, e inoportuna a colocação acima do autuante, poderia perfeitamente propor a conversão do processo em nova diligência para que a mesma fosse cumprida na sua inteireza, situação esta que, caso não atendida, em princípio poderia até ser decretada a nulidade do Auto de Infração.

Entretanto e visando agilizar o julgamento deste processo, que data de 27/06/2014, foi efetuada uma reavaliação em todo o processo, oportunidade em que ficou evidenciado que a origem de todo o problema está em um procedimento irregular e inadequado praticado pelo autuado ao longo de dois anos consecutivos, que consistia em emitir notas fiscais de entradas de mercadorias adquiridas diretamente de produtores sem inscrição estadual, com destaque e crédito fiscal do ICMS sem o respectivo pagamento, desprezando totalmente a nota fiscal avulsa que era emitida pela SEFAZ e que dava trânsito a mercadoria adquirida e que teve, segundo o autuado, o imposto correspondente pago.

Ora, como visto foi o próprio autuado que deu causa à autuação ao proceder de maneira totalmente irregular, à margem do que determina a legislação tributária pertinente, pois o correto seria ter escriturado a nota fiscal avulsa, se creditar do imposto que afirma ter sido pago e, em um segundo momento, emitir uma nota fiscal de entrada complementar para efeito de integração ao seu estoque da quantidade que alega ser superior a constante na nota fiscal avulsa, efetuar o pagamento do imposto e só assim se creditar deste, diferentemente de como procedeu.

Vejo que o autuado teve, em mais de uma ocasião, a oportunidade de demonstrar que seu procedimento, apesar de incorreto, proporcionou apenas falta de pagamento parcial do imposto reclamado, entretanto assim não procedeu e não demonstrou analiticamente, razão pela qual optei por não propor a realização de nova diligência já que competia ao autuado apresentar tais fatos detalhadamente nos autos, a fim de que fossem examinados e apreciados por quem de direito. Portanto, em vista disto, deixo de acolher a arguição de nulidade do lançamento suscitada pelo autuado.

Após estas considerações iniciais passo a examinar as demais questões suscitadas pela defesa.

A primeira delas trata de preliminar de mérito ao questionar a ocorrência de decadência para os fatos geradores ocorridos de janeiro a junho/2009 ao argumento de que o lançamento fiscal só se consumou em 03/07/2014. Para tanto se valeu da regra constante no art. 150 § 4º do CTN que disciplina que se a lei não fixar prazo para homologação ele será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador.

Para justificar seu raciocínio valeu-se o autuado de uma decisão originária do STJ no REsp 973.733, cujo relator foi o Exmo. Ministro Luiz Fux, mencionando que o mesmo concluiu naquela oportunidade que se tratando de tributo sujeito a homologação, o art. 173, I do CTN somente tem aplicação nas hipóteses de absoluta ausência de pagamento antecipado por parte do contribuinte, acrescentando que, por outro lado, ocorrendo pagamento antecipado, ainda que em valor insuficiente, atraindo-se a regra do art. 150, § 4º.

Vejo que o argumento defensivo em princípio já vem sendo em parte acolhido por este órgão julgador, inclusive com o apoio da Procuradoria Fiscal da PGE, entretanto no caso presente entendo que não se deve aplicar a regra prevista pelo Art. 150, § 4º do CTN e, sim, aquela estabelecida pelo art. 173, I, conforme passo a expor.

A própria ementa do REsp 973.733 reproduzida pelo autuado soma em seu desfavor na medida em que seu item I está assim expresso:

(...)

1.O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito. (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008)

(...)

Na situação sob análise entendo que houve uma flagrante simulação pelo autuado da existência de créditos

fiscais na medida em que, durante dois anos consecutivos (24 meses seguidos) emitiu notas fiscais de entradas que geraram créditos fiscais inexistentes já que, o valor do imposto destacado nessas notas fiscais confessadamente não foi pago pelo autuado, fato este que impede a utilização de tais créditos, pois inexistentes, razão pela qual não acolho o argumento defensivo de que se operou a decadência quanto aos débitos lançados no presente Auto de Infração relativos aos meses de janeiro a junho de 2009.

No tocante ao argumento defensivo de que tem direito aos créditos fiscais destacados nas notas fiscais avulsas, vejo que assiste razão ao autuado, entretanto, caberia ao mesmo escriturar-las em seus livros fiscais à época própria, fato este que, a rigor, não está em discussão nestes autos. O que aqui se analisa é a utilização de créditos fiscais através de notas fiscais de entradas emitidas pelo autuado sem que houvesse o pagamento antecipado desses créditos, isto é, no valor destacado na nota fiscal de entrada.

O argumento defensivo de que a exigência fiscal deveria se limitar à diferença entre o crédito destacado nas notas fiscais de entradas e aqueles constantes das notas fiscais avulsas poderia até ser admitido desde que o autuado comprovasse documentalmente a efetiva vinculação entre tais documentos fiscais. Caberia ao autuado efetuar esta vinculação nota a nota e demonstrar através de uma planilha analítica tal fato para efeito de verificação, o que não foi feito.

Analizando, por amostragem, os documentos fiscais que deram origem a autuação, cito, por exemplo, a nota fiscal nº 3843 de 31.01.2009, fl. 291, a primeira do demonstrativo elaborado pelos autuantes, fl. 14, cujo crédito fiscal lançado corresponde ao valor de R\$349,83. Consta no campo informações complementares que se trata de nota fiscal emitida para dar entrada de matéria prima, entretanto não a vincula a qualquer nota fiscal avulsa emitida anteriormente.

*Vê-se, por igual, através da nota fiscal de entrada nº 4102 de 31/03/2009 a seguinte informação complementar: “Nota fiscal emitida para dá entrada no estoque de matéria prima. **Material sem nota fiscal avulsa**”. O mesmo se observa nas notas fiscais nº 4101, 4091, 4090, 4074, fls. 293 a 296, que citam textualmente a inexistência de nota fiscal avulsa.*

Situação idêntica também se verifica, por exemplo através das notas fiscais de entradas nº 4920, 4933, 4970, 5007, 5026, 5039, fls. 368, 369, 373, 377, 379 e 380, onde em todas consta a citação de que o material está desacompanhado de nota fiscal avulsa, fato este que denota que não se sustenta o argumento defensivo de que tais notas foram emitidas em substituição às notas fiscais avulsas e, assim, teria direito ao crédito fiscal entre a diferença do imposto destacado nas mesmas.

Continuando a análise por amostragem das cópias dos documentos fiscais juntados aos autos, cito a Nota Fiscal Avulsa nº 772291, fl. 343, emitida em nome do Sr. Edvirgens Benício de Souza, cujo ICMS destacado na mesma é no valor de apenas R\$10,00 enquanto que a Nota Fiscal de Entrada nº 04774, fl. 342, a ela vinculada, aponta um crédito de ICMS destacado no valor de R\$709,82, valor este bastante superior ao constante do documento de origem.

O mesmo se verificou em diversas outras situações, a exemplo dos documentos de fls. 1.670 a 1.679, nos quais se verifica que os créditos fiscais consignados nas notas fiscais de entradas são bastante superiores aos constantes nas notas fiscais avulsas.

Portanto, através dos exemplos acima citados se pode constatar que os argumentos defensivos não se sustentam visto que existem notas fiscais de entradas sem qualquer vinculação com notas fiscais avulsas, o que denota que não houve pagamento anterior e, conseqüentemente inexistente uma incidência em cascata do imposto, enquanto aquelas que constam vinculação carecem dessa demonstração por parte do autuado.

Naquilo que diz respeito às exigências relacionadas as notas fiscais computadas em duplicidade pelos autuantes, assiste razão ao autuado na medida em que estes analisaram tal reclamação e excluíram estes documentos do lançamento fiscal, o que resultou em uma redução do débito do exercício de 2009 para R\$91.594,80 ao invés do valor indicado pelo autuante a fl. 1876 no valor de R\$71.179,72, cuja soma está incorreta, e do exercício de 2010 para o valor de R\$54.995,44, conforme planilha de fls. 1.873 a 1.884, com o que concordo.

Quanto ao argumento do autuado de que houve capitulação inadequada da multa aplicada, no percentual de 100%, constante no inciso IV, alínea “j” do art. 42 da Lei nº 7.014/96 penso que assiste razão ao autuado na medida em que não se concretizou ou configurou que o procedimento do autuado se trata de um ato fraudulento, o que se verifica foi a emissão de notas fiscais de entradas sem que o imposto nelas destacados e declarados fosse recolhido, o que ao meu sentir se configurou em uma simulação de créditos, razão pela qual entendo que a penalidade deve ser adequada a 60% do valor do imposto não recolhido, à luz do previsto pelo inciso II, alínea “f” do referido dispositivo legal.

Em conclusão, voto pela Procedência Parcial do presente Auto de Infração no valor de R\$126.175,16.

Regularmente intimado, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário com o seguinte teor.

Inicialmente, aponta a existência de nulidade na Decisão recorrida tendo em vista que a fiscalização se negou a cumprir parte da diligência determinada pela 4ª JJF em 29/10/2015, no que

diz respeito ao confronto entre as notas de entrada e as notas fiscais avulsas, determinação reiterada pela Junta na sessão de 31/10/2016.

Relata que foi reiterada a necessidade de cumprimento de diligência, com o encontro de contas entre o ICMS apropriado (com base nas notas fiscais de entrada) e o correto (com base nas notas fiscais avulsas). Entretanto, após dois anos e meio do processo ser encaminhado à INFAZ, o autuante devolveu os autos para julgamento informando que a diligência seria dispensável, pois, *“só precisa que o nobre julgador leia o processo”*.

Afirma que, embora o autuante tenha reconhecido que a nota fiscal avulsa era substituída pela nota fiscal de entrada, por achar que não teria cabimento esse confronto, nega-se novamente a fazer o que lhe fora determinado, como se ele tivesse discricionariedade quanto a tal atividade, sendo o processo levado a julgamento pela 4ª JJF sem intimação da recorrente a se manifestar acerca do resultado da diligência.

Diz que a falta de ciência da contribuinte quanto à manifestação do fiscal e a falta de oportunidade de manifestação, enfrentando os argumentos por ele equivocadamente usados, sem dúvida, caracteriza caso clássico de violação ao princípio do contraditório destacando que o próprio acórdão recorrido reconhece que a ausência de intimação da Recorrente, cumulada com o não atendimento das diligências demandadas, suscitaria, na forma do art. 18 do Decreto nº 7.629/1999, a nulidade do Auto de Infração.

Pontua que, apesar disso, a JJF optou por ignorar a violação, se curvando às razões aduzidas pelo fiscal, se valendo, como justificativa, da afirmação de que o próprio contribuinte devia ter feito esse confronto já que teria dado causa à autuação. Entende que sempre é o autuado que dá causa à autuação, em tese, o que faz com que este argumento seja suficiente para inviabilizar qualquer diligência para investigar a verdade material.

Acusa a JJF de ter dado um “jeitinho” de contornar a intransigência do fiscal, o que fez à sua revelia, já que não teve a oportunidade de contraditar as razões do autuante. Alega que, se houve a substituição das notas fiscais, é absurdo imaginar que se possa desconsiderar, por mero capricho do fiscal, o crédito tanto das notas substitutas como das notas substituídas, requerendo que seja declarada a nulidade do acórdão por violação ao contraditório e cerceamento do seu direito de defesa.

Em seguida, ainda em preliminar, aponta incongruência entre as razões de decidir e o conteúdo do dispositivo do acórdão, pois, pela sua fundamentação, fica claro que as cobranças em duplicidade já haviam sido excluídas, levando à redução do principal para R\$126.175,16, e que a multa foi reduzida para 60% do débito, ante a constatação de que, no caso, não houve fraude.

Indica, entretanto, que o dispositivo do acórdão, apesar de constar que o auto foi julgado procedente em parte, mantém a intimação da recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$146.590,24, acrescido da multa de 100%, destacando ainda incoerência entre o percentual de multa informado (100%) e o dispositivo legal indicado (art. 42, inciso II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96) de modo a justificar a correção para sanar o erro material relatado.

No mérito, argui a decadência de parte dos valores lançados, especificamente em relação aos períodos de apuração de janeiro a junho de 2009, pois o lapso temporal transcorrido até o lançamento fiscal, que se materializou apenas em 03/07/2014, foi superior a cinco anos, de acordo com o § 4º, do art. 150 do CTN.

Indica que para dirimir a controvérsia entre a aplicação deste dispositivo e a tese fazendária, fez referência ao julgamento, pelo STJ, do REsp 973.733, submetido à sistemática de recurso repetitivo (art. 543-C do CPC/73), e no qual se decidiu que, tratando-se de tributo sujeito a lançamento por homologação, o art. 173, inciso I, somente tem aplicação nas hipóteses de absoluta ausência de pagamento antecipado por parte do contribuinte. Por outro lado, havendo pagamento antecipado, ainda que em valor insuficiente, atrai-se a regra do art. 150, § 4º do CTN.

Afirma que esta conclusão parte do pressuposto que o ato de homologação fazendário diz respeito não somente à declaração, como também ao pagamento antecipado pelo contribuinte, de

modo que a ausência completa de pagamento impede o ato de homologação, transcrevendo a ementa do julgado.

Destaca que a JF reconheceu que a forma de contagem do prazo decadencial prevista no art. 150, § 4º do CTN (a partir do fato gerador), quando há algum pagamento, ainda que em valor insuficiente, vem sendo acolhida pela SEFAZ-BA, com o apoio da Procuradoria do Estado, porém, afirmou que a regra do artigo 173, inciso I do CTN deveria ser observada uma vez que haveria uma simulação de crédito por parte da Recorrente, em virtude da emissão de notas fiscais de entrada que gerariam créditos inexistentes, uma vez que o valor do imposto não foi pago.

Assenta que o paradigma do STJ também remete à aplicação do art. 173, I do CTN nos casos em que constatado dolo, fraude ou simulação, contudo, o acórdão recorrido teria promovido um claro desvirtuamento do conceito de simulação, atraindo indevidamente a aplicação do art. 173, I.

Esclarece que se entende por simulação a manifestação de vontade enganosa do contribuinte, visando a produzir efeito diverso do ostensivamente indicado, consistindo em praticar um ato que tem aparência de normal, mas que não visa a produzir o efeito que juridicamente deveria produzir, com base na doutrina de Caio Mário da Silva Pereira.

Prossegue ensinando que a simulação é considerada absoluta quando não há relação negocial efetiva entre as partes. As partes celebram um negócio jurídico apenas aparentemente, pois, na realidade, este não existe. O ato é fictício, inexistente, subsistindo só na aparência, já que as partes não têm intenção de efetuar ato algum. No mais das vezes, este tipo de simulação visa a prejudicar terceiro, subtraindo os bens do devedor à execução do credor. Procura-se, através dela, ocultar bens ou simular a existência de situação patrimonial não existente.

Lembra ainda que, na simulação relativa, dois negócios se sobrepõem: o simulado ou aparente, que não espelha o íntimo querer das partes e o dissimulado, oculto ou real, que as partes efetivamente desejam celebrar. A dissimulação oculta ao conhecimento dos outros a existência da verdadeira relação jurídica havida entre as partes.

Diz que não faz sentido falar em simulação no presente caso porque a Recorrente emitiu as notas e realizou as operações nelas descritas. Nada foi simulado. O que ocorreu foi que ela, por equívoco, deixou de pagar o ICMS consignado nas notas fiscais de entrada (lembrando que a substituição das notas avulsas foi necessária para tornar compatível a quantidade de mercadoria entrada em estoque). Tratou-se de simples caso de inadimplemento.

Afirma que seria simulado se as operações não existissem. Mas as operações existiram, só que as notas avulsas não permitiam adequado registro do estoque (o que tem consequências para diversos controles contábeis da contribuinte), já que informavam quantidade errada da mercadoria, exigindo sua substituição. Se o procedimento foi correto ou não, se o imposto foi recolhido ou não são considerações que não modificam a conclusão de que jamais houve simulação o que teria sido reconhecido pelo acórdão recorrido, ao reduzir a multa aplicável por não haver fraude, mas mera emissão de nota de entrada sem o correspondente recolhimento do imposto.

Conclui requerendo a declaração de nulidade do acórdão recorrido ou, subsidiariamente, o reconhecimento da decadência do período de janeiro a junho de 2009, além de promover a correção do erro material apontado.

Recebidos os autos, foram a mim distribuídos para apreciação.

VOTO

A recorrente argui a nulidade da Decisão recorrida, basicamente por não lhe ter sido conferida a oportunidade de se manifestar sobre a resposta do autuante, de fls. 1899-1900, à diligência de fls. 1895, o que, na sua concepção, representaria violação ao princípio do contraditório e cerceamento de defesa. No entanto, com o devido respeito, entendo que não possui razão.

Em primeiro lugar, o RPAF possui previsão específica de quando existe a obrigação de abrir prazo para que o contribuinte se manifeste, assim como de dispensa da sua ciência quando o

demonstrativo ou levantamento é feito em função de argumentos e provas que a própria autuada apresenta, conforme dispositivos que transcrevo abaixo:

Art. 127. O autuante terá o prazo de 30 (trinta) dias, contado da apresentação da defesa, para prestar a informação fiscal.

...

§ 7º Se na informação fiscal forem aduzidos fatos novos ou se forem anexados aos autos novos demonstrativos ou levantamentos, o órgão preparador deverá dar ciência ao sujeito passivo, observado o disposto no § 1º do art. 18.

§ 8º É dispensada a ciência do sujeito passivo na hipótese de refazimento de demonstrativo ou levantamento efetuado em função de argumentos e provas apresentadas pela autuada.

No presente caso, não foram alegados fatos novos nem anexados novos demonstrativos ou levantamentos que justificassem a intimação do sujeito passivo, como ocorreu após a diligência anterior, quando feito o demonstrativo de débito. Logo, não há direito subjetivo da recorrente que possibilite reconhecer a nulidade pretendida.

Destaque-se, que com isso, não estou querendo afirmar que o contraditório somente deve ser observado em hipóteses previstas expressamente, pois há situações em que mesmo diante da ausência de dispositivo legal, é aconselhável a oitiva da parte interessada a respeito dos últimos atos processuais praticados, notadamente se a ausência de sua manifestação puder lhe prejudicar de algum modo. Não é este o caso, entretanto, a meu ver.

Com efeito, em segundo lugar, destaco que a recorrente não é capaz de apontar qualquer prejuízo que lhe tenha recaído, pela falta de sua manifestação sobre a resposta do autuante acerca da diligência, e há uma razão evidente para isso, penso. Ora, a mesma providência já havia sido solicitada em diligência anterior (fls. 1866), tendo o autuante se manifestado de forma contrária (fls. 1870-1872), o que motivou, aliás, a nova diligência, após a manifestação da recorrente (fls. 1.888-1890). Assim, não há razão para considerar que a recorrente possuiria algo a acrescentar, além daquilo já contido em sua petição anterior, contra a nova manifestação do autuante, pois este somente repetiu seu posicionamento contra a realização da diligência, sem trazer qualquer elemento ou argumento novo.

Em terceiro e último lugar, o exame do acórdão recorrido permite verificar que a JJF, ao julgar a impugnação, expôs suficientemente os fundamentos pelos quais entendeu que não deveria renovar a conversão do feito em diligência. Diferentemente do que aponta a recorrente, os julgadores não se curvaram, simplesmente, às razões apontadas pelo autuante.

Pelo contrário, o acórdão, apesar de considerar impertinente e inoportuna a manifestação daquele, aponta que concluiu pela desnecessidade da diligência após promover uma reavaliação total do processo, destacando inclusive, que o fato de a recorrente ter realizado procedimento totalmente dissociado do que determina a legislação vigente, acabou por afetar a autuação realizada, que recai exclusivamente sobre a glosa do crédito tomado indevidamente, em razão de que a conduta da contribuinte importou em desprezo das notas fiscais avulsas, conforme trecho abaixo transcrito:

...

Entretanto e visando agilizar o julgamento deste processo, que data de 27/06/2014, foi efetuada uma reavaliação em todo o processo, oportunidade em que ficou evidenciado que a origem de todo o problema está em um procedimento irregular e inadequado praticado pelo autuado ao longo de dois anos consecutivos, que consistia em emitir notas fiscais de entradas de mercadorias adquiridas diretamente de produtores sem inscrição estadual, com destaque e crédito fiscal do ICMS sem o respectivo pagamento, desprezando totalmente a nota fiscal avulsa que era emitida pela SEFAZ e que dava trânsito a mercadoria adquirida e que teve, segundo o autuado, o imposto correspondente pago.

Ora, como visto foi o próprio autuado que deu causa à autuação ao proceder de maneira totalmente irregular, à margem do que determina a legislação tributária pertinente, pois o correto seria ter escriturado a nota fiscal avulsa, se creditar do imposto que afirma ter sido pago e, em um segundo momento, emitir uma nota fiscal de entrada complementar para efeito de integração ao seu estoque da quantidade que alega ser superior a constante na nota fiscal avulsa, efetuar o pagamento do imposto e só assim se creditar deste, diferentemente de como procedeu.

Vejo que o autuado teve, em mais de uma ocasião, a oportunidade de demonstrar que seu procedimento, apesar de incorreto, proporcionou apenas falta de pagamento parcial do imposto reclamado, entretanto assim não procedeu e não demonstrou analiticamente, razão pela qual optei por não propor a realização de nova diligência já que competia ao autuado apresentar tais fatos detalhadamente nos autos, a fim de que fossem examinados e apreciados por quem de direito. Portanto, em vista disto, deixo de acolher a arguição de nulidade do lançamento suscitada pelo autuado.

...

Em outras palavras, como a recorrente se apropriou dos créditos referentes às notas fiscais que emitiu, desconsiderando as notas fiscais avulsas emitidas pelos fornecedores, a fiscalização glosou o crédito integral das notas que efetivamente foram utilizadas, sobretudo porque aqueles que a recorrente deveria utilizar, ainda que em valor inferior ao correto, sequer foram escriturados.

Neste ponto, também cabe destacar, que ao examinar o mérito da lide, a JJF apontou a inexistência de elementos suficientes nos autos para permitir a precisa vinculação entre as notas substitutas e substituídas, como agora pretende a recorrente, conforme trecho abaixo:

...

No tocante ao argumento defensivo de que tem direito aos créditos fiscais destacados nas notas fiscais avulsas, vejo que assiste razão ao autuado, entretanto, caberia ao mesmo escritura-las em seus livros fiscais à época própria, fato este que, a rigor, não está em discussão nestes autos. O que aqui se analisa é a utilização de créditos fiscais através de notas fiscais de entradas emitidas pelo autuado sem que houvesse o pagamento antecipado desses créditos, isto é, no valor destacado na nota fiscal de entrada.

O argumento defensivo de que a exigência fiscal deveria se limitar à diferença entre o crédito destacado nas notas fiscais de entradas e aqueles constantes das notas fiscais avulsas poderia até ser admitido desde que o autuado comprovasse documentalmente a efetiva vinculação entre tais documentos fiscais. Caberia ao autuado efetuar esta vinculação nota a nota e demonstrar através de uma planilha analítica tal fato para efeito de verificação, o que não foi feito.

Analizando, por amostragem, os documentos fiscais que deram origem a autuação, cito, por exemplo, a nota fiscal nº 3843 de 31.01.2009, fl. 291, a primeira do demonstrativo elaborado pelos autuantes, fl. 14, cujo crédito fiscal lançado corresponde ao valor de R\$349,83. Consta no campo informações complementares que se trata de nota fiscal emitida para dar entrada de matéria prima, entretanto não a vincula a qualquer nota fiscal avulsa emitida anteriormente.

*Vê-se, por igual, através da nota fiscal de entrada nº 4102 de 31/03/2009 a seguinte informação complementar: “Nota fiscal emitida para dá entrada no estoque de matéria prima. **Material sem nota fiscal avulsa**”. O mesmo se observa nas notas fiscais nº 4101, 4091, 4090, 4074, fls. 293 a 296, que citam textualmente a inexistência de nota fiscal avulsa.*

Situação idêntica também se verifica, por exemplo através das notas fiscais de entradas nº 4920, 4933, 4970, 5007, 5026, 5039, fls. 368, 369, 373, 377, 379 e 380, onde em todas consta a citação de que o material está desacompanhado de nota fiscal avulsa, fato este que denota que não se sustenta o argumento defensivo de que tais notas foram emitidas em substituição às notas fiscais avulsas e, assim, teria direito ao crédito fiscal entre a diferença do imposto destacado nas mesmas.

Continuando a análise por amostragem das cópias dos documentos fiscais juntados aos autos, cito a Nota Fiscal Avulsa nº 772291, fl. 343, emitida em nome do Sr. Edvirgens Benício de Souza, cujo ICMS destacado na mesma é no valor de apenas R\$10,00 enquanto que a Nota Fiscal de Entrada nº 04774, fl. 342, a ela vinculada, aponta um crédito de ICMS destacado no valor de R\$709,82, valor este bastante superior ao constante do documento de origem.

O mesmo se verificou em diversas outras situações, a exemplo dos documentos de fls. 1.670 a 1.679, nos quais se verifica que os créditos fiscais consignados nas notas fiscais de entradas são bastante superiores aos constantes nas notas fiscais avulsas.

Portanto, através dos exemplos acima citados se pode constatar que os argumentos defensivos não se sustentam visto que existem notas fiscais de entradas sem qualquer vinculação com notas fiscais avulsas, o que denota que não houve pagamento anterior e, conseqüentemente inexistência de uma incidência em cascata do imposto, enquanto aquelas que constam vinculação carecem dessa demonstração por parte do autuado.

...

E, por se tratar de informação cuja aptidão para a produção da respectiva prova é inegavelmente maior da recorrente, forçoso reconhecer a incidência do art. 142 do RPAF/BA. Logo, não há que se falar em nulidade do acórdão recorrido.

Por outro lado, entendo procedente o pedido de correção do erro material contido no acórdão, uma vez que não há dúvidas de que o seu dispositivo não reflete corretamente a sua fundamentação, diante do que foi o resultado do julgamento, pela exclusão das exigências duplicadas e reenquadramento da penalidade aplicada.

No mérito do recurso, em verdade, a recorrente discute matéria prejudicial, pertinente à decadência parcial do crédito, considerando que o auto foi lavrado em 27/06/2014, para exigir crédito tributário cujos fatos geradores ocorreram entre janeiro de 2009 e dezembro de 2010, com intimação da recorrente em 04/07/2014. O acórdão recorrido rejeitou o pedido, porque entendeu ter havido uma simulação da existência de créditos fiscais pela recorrente, ao emitir notas fiscais de entrada, cujo imposto destacado confessadamente não foi pago.

Mantendo a coerência com o posicionamento adotado em situações semelhantes, já julgadas por esta Câmara, entendo que deve ser aplicado o prazo decadencial previsto no § 4º do art. 150 do CTN, de modo a se privilegiar a interpretação que se revela mais adequada do enunciado nº. 555 da Súmula do STJ, abaixo destacado:

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. (Súmula 555, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/12/2015, DJe 15/12/2015)

Com efeito, a análise dos acórdãos que lhe serviram de paradigma, permite compreender que o critério utilizado para aplicar o artigo 173, inciso I do CTN, foi a ausência de qualquer pagamento do tributo. Por outro lado, havendo pagamento do tributo, **ainda que parcial**, aplica-se a regra decadencial do artigo 150, §4º do CTN.

Destaque-se, neste sentido, com grifos nossos:

*“[...] 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[...]**” (AgREsp 1277854 PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 12/06/2012, DJe 18/06/2012)*

“[...] a decadência do direito de constituir o crédito tributário é regida pelo art. 150, § 4º, do CTN, quando se trata de tributo sujeito a lançamento por homologação e o contribuinte realiza o respectivo pagamento parcial antecipado, sem que se constate a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. À luz do art. 173, I, do CTN, o prazo decadencial tem início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento de ofício poderia ter sido realizado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo não ocorre, inexistindo declaração prévia do débito [...]” (REsp 1344130 AL, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/10/2012, DJe 05/11/2012)

A jurisprudência atual segue esta linha, conforme aresto a seguir transcrito, com nossos grifos:

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3 DO STJ. DECADÊNCIA. PAGAMENTO PARCIAL CONSIGNADO PELO ACÓRDÃO RECORRIDO. PREMISSA FÁTICA EXPRESSA NO ACÓRDÃO. AFASTAMENTO DA SÚMULA Nº 7 DO STJ. AFASTAMENTO DO RESP Nº 973.733/SC. IPI. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA DAS DIFERENÇAS NÃO DECLARADAS. TERMO A QUO EM CASO DE PAGAMENTO PARCIAL. FATO GERADOR. CRÉDITO TRIBUTÁRIO EXTINTO PELA DECADÊNCIA. 1. Adotando-se a premissa fática do caso concreto, expressamente ventilada no voto vencedor do acórdão recorrido - o que afasta a incidência da Súmula nº 7 do STJ -, **é de se reconhecer que, havendo pagamento parcial, a decadência para constituir a diferença não declarada e não integrante do pagamento parcial tem como termo a quo a data do fato gerador, na forma do art. 150, § 4º, do CTN, não se aplicando o entendimento fixado na Súmula nº 555 do STJ e no REsp nº 973.733/SC, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 18/9/2009, segundo o qual o prazo decadencial segue o disposto no art. 173, I, do CTN quando, a despeito da previsão legal, não há pagamento antecipado em caso de tributo sujeito a lançamento por homologação.***

2. Na hipótese dos autos, os fatos geradores ocorreram no período de fevereiro e março de 2002, de modo que o lançamento de ofício realizado em 25 de junho de 2007 extrapolou o prazo de 5 anos contados dos fatos geradores, estando o crédito tributário extinto pela decadência.

3. Agravo interno não provido.

(AgInt no AgInt no AREsp 1229609/RJ, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 09/10/2018, DJe 24/10/2018)

O raciocínio é coerente, pois a declaração com ou sem recolhimento espontâneo do tributo, ainda que parcial, dispara a contagem do prazo de homologação tácita, a qual alcança toda a obrigação correspondente ao período, pois aquilo que já se encontra quitado pelo pagamento, não pode ser considerado como pendente de homologação, e o crédito declarado, ainda que sem o respectivo pagamento, constitui definitivamente a dívida, de modo a não mais se falar em decadência.

Dito de outro modo, a “homologação tácita” não se restringe ao que foi declarado e recolhido. Este crédito já se encontra extinto pelo pagamento ainda que persista condição resolutória (art. 150, § 1º, c.c. art. 156, inciso I do CTN). A “homologação tácita” é a consolidação da declaração prestada pelo contribuinte como representativa de todas as operações realizadas naquele período correspondente, sobretudo porque a Fazenda Pública silenciou no período legal previsto no § 4º, do art. 150 do CTN, salvo na hipótese de dolo, fraude ou simulação, devidamente comprovados.

Não havendo no presente caso qualquer demonstração, e muito menos comprovação da ocorrência dos mencionados ilícitos, não há como afastar a incidência da norma. Afinal, ao passo que afirma ter a recorrente praticado simulação para afastar a decadência, o próprio acórdão reconhece que teria direito ao crédito das notas avulsas das respectivas operações, acaso lograsse êxito em comprovar o seu recolhimento e escrituração em momento oportuno. Dito de outro modo, a autuação não tem como fundamento uma declaração não verdadeira de um fato. A relação jurídico-tributária ocorreu, e conforme a legislação vigente, confere o direito ao crédito no valor da operação realizada. Todavia, o desrespeito às determinações legais quanto à forma da escrituração e emissão de documentos fiscais, não pode, por si só, ser interpretado como simulação.

Diante do exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para reconhecer o erro material contido no dispositivo do acórdão recorrido, e a decadência do Auto de Infração em relação aos períodos de janeiro a junho de 2009, nos termos do demonstrativo abaixo:

| COMPETÊNCIA | Julgado JJF | Julgado CJF | Resultado |
|---------------------------|----------------------|----------------------|------------|
| jan/09 | R\$ 349,83 | R\$ - | DECADÊNCIA |
| fev/09 | R\$ - | R\$ - | DECADÊNCIA |
| mar/09 | R\$ 34.751,55 | R\$ - | DECADÊNCIA |
| abr/09 | R\$ 28.218,98 | R\$ - | DECADÊNCIA |
| mai/09 | R\$ 2.119,37 | R\$ - | DECADÊNCIA |
| jun/09 | R\$ 1.551,63 | R\$ - | DECADÊNCIA |
| jul/09 | R\$ 2.663,32 | R\$ 2.663,32 | MANTIDO |
| ago/09 | R\$ 3.178,27 | R\$ 3.178,27 | MANTIDO |
| set/09 | R\$ 5.409,68 | R\$ 5.409,68 | MANTIDO |
| out/09 | R\$ 3.740,57 | R\$ 3.740,57 | MANTIDO |
| nov/09 | R\$ 7.018,76 | R\$ 7.018,76 | MANTIDO |
| dez/09 | R\$ 2.592,84 | R\$ 2.592,84 | MANTIDO |
| SUBTOTAL 2009 | R\$ 91.594,80 | R\$ 24.603,44 | |
| jan/10 | R\$ 1.689,32 | R\$ 1.689,32 | MANTIDO |
| fev/10 | R\$ 4.934,37 | R\$ 4.934,37 | MANTIDO |
| mar/10 | R\$ 6.135,15 | R\$ 6.135,15 | MANTIDO |
| abr/10 | R\$ 2.581,78 | R\$ 2.581,78 | MANTIDO |
| mai/10 | R\$ 7.734,59 | R\$ 7.734,59 | MANTIDO |
| jun/10 | R\$ 4.713,90 | R\$ 4.713,90 | MANTIDO |
| jul/10 | R\$ 5.922,02 | R\$ 5.922,02 | MANTIDO |
| ago/10 | R\$ 10.218,68 | R\$ 10.218,68 | MANTIDO |
| set/10 | R\$ 4.122,68 | R\$ 4.122,68 | MANTIDO |
| out/10 | R\$ 4.193,28 | R\$ 4.193,28 | MANTIDO |
| nov/10 | R\$ 2.749,67 | R\$ 2.749,67 | MANTIDO |
| dez/10 | R\$ - | R\$ - | MANTIDO |
| SUBTOTAL 2010 | R\$ 54.995,44 | R\$ 54.995,44 | |
| TOTAL REMANESCENTE | | R\$ 79.598,88 | |

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário, para reformar o acórdão que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **108580.0065/14-4**, lavrado contra **DRESCON PRODUTOS DE PERFURAÇÃO LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$79.598,88**, acrescido da multa de 60%, prevista pelo Art. 42, inciso II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96, e demais acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 28 de julho de 2021.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ANDERSON ÍTALO PEREIRA – RELATOR

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