

PROCESSO - A. I. Nº 272466.0011/19-3
RECORRENTE - LOJAS DUBELO LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0088-05/20-VD
ORIGEM - DAT SUL / INFAZ SERTÃO PRODUTIVO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 23/02/2022

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C/JF Nº 0373-12/21-VD

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. DESTAQUE DE IMPOSTO A MAIOR NOS DOCUMENTOS FISCAIS. Lançamentos nos registros de entradas não correspondem ao valor destacado nas notas fiscais, conforme demonstrado pelo autuante. Cobrança parcialmente procedente, haja vista o reconhecimento da decadência em parte do período alcançado. 2. RECOLHIMENTO A MENOS. DIVERGÊNCIA ENTRE O VALOR DO IMPOSTO RECOLHIDO E O INFORMADO EM DOCUMENTOS, DECLARAÇÕES, ARQUIVOS E LIVROS FISCAIS. A exigência teve escopo nos débitos fiscais constantes das notas fiscais e seu somatório mensal, confrontados com os totais mensais apontados na escrita fiscal. Defesa não ataca diretamente os fundamentos da autuação. Cobrança parcialmente procedente, haja vista o reconhecimento da decadência em parte do período alcançado. 3. OMISSÃO DE SAÍDAS. MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS APURADA ATRAVÉS DE ENTRADAS DE MERCADORIAS NÃO REGISTRADAS. Em virtude da presunção legal prevista no art. 4º § 4º IV da Lei 7.014/96, inverte-se o ônus da prova para o sujeito passivo, que em princípio, pelo fato de não ter escriturado o documento fiscal de aquisição, deve suportar os efeitos presuntivos e submeter-se à cobrança do imposto. Prova em contrário não foi apresentada pelo sujeito passivo. Cobrança subsistente. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado (art. 169 I “b” do RPAF/99), no qual a JJF julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em riste, lavrado em 10/06/2019, para exigir imposto no valor histórico de R\$ 93.615,22, com base nas seguintes irregularidades, objeto do recurso:

Infração 01 – 01.02.41

Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque de imposto a maior nos documentos fiscais. Nos termos dos papeis de trabalho (Anexo I).

Valor histórico de R\$16.549,82, afora acréscimos. Fatos geradores de janeiro a dezembro de 2014, janeiro a junho e dezembro de 2015, janeiro a setembro de 2016. Enquadramento legal mencionado no auto de infração.

Infração 02 – 03.01.04

O contribuinte recolheu a menor ICMS, em função de divergência entre o valor do imposto recolhido e o informado em documentos e livros fiscais, em declarações econômico-fiscais e/ou arquivos eletrônicos. Nos termos dos papeis de trabalho (Anexo II).

Valor histórico de R\$31.392,24, afora acréscimos. Fatos geradores de janeiro a dezembro de 2014, janeiro a junho e dezembro de 2015, janeiro a setembro de 2016. Enquadramento legal mencionado no auto de infração.

Infração 03 – 05.05.01

Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de entradas de mercadorias não registradas Nos termos dos papéis de trabalho (Anexo III).

Valor histórico de R\$44.293,16, afora acréscimos. Fatos geradores de janeiro a dezembro de 2014, janeiro a maio, junho a agosto e outubro a dezembro de 2015, janeiro a dezembro de 2016, exceto neste último ano, os meses de março, junho e novembro. Enquadramento legal mencionado no auto de infração.

A empresa autuada oferece impugnação às fls. 38/53. Consta nas fls. 336/338 a informação fiscal prestada pelo fiscal autuante. Em nova manifestação do contribuinte às fls. 346/348. A JJF preferiu o seguinte voto condutor:

VOTO

Mister apreciar, inicialmente, as questões formais e preliminares do processo.

O Auto de Infração cumpre com os requisitos de lei, constatados os pressupostos exigidos na legislação vigente para a sua validade.

Inexistem defeitos de representação, considerando que a signatária da peça impugnatória tem poderes para agir como tal.

Preliminarmente, não prospera a nulidade invocada pelo impugnante. A autuação partiu de operações mercantis documentadas e fundamentação calcada na legislação tributária. Indefiro a arguição.

Convém no mérito analisar as infrações apartadamente.

De início, vale observar que a infração 04 não contou com a impugnação da empresa.

Deve ela descambar para a procedência. Contém o Registro de Inventário inconsistências que comportam a aplicação da penalidade.

Prejudicial de mérito. Análise de ofício da decadência.

Embora não tenha sido arguido expressamente pelo sujeito passivo, é dever funcional deste Colegiado verificar se há efeitos decadenciais identificados no lançamento, até para evitar sucumbências judiciais desnecessárias do Estado e representações de ilegalidade por parte da d. PGE, na esteira de entendimento consolidado por aquele órgão.

Verifica-se em 10.6.2019 a lavratura do auto de infração com três irregularidades, a mais remota ocorrida em janeiro de 2014. A ciência ao contribuinte se deu em 12.7.2019.

Nestas bases, cabe examinar a ocorrência de decadência.

Assim, compete examinar se o prazo final da decadência se encerra na lavratura ou na cientificação do lançamento e se o prazo inicial do cômputo é do fato gerador ou do primeiro dia do exercício seguinte ao da sua ocorrência.

*Começamos pelo **dies ad quem** do prazo decadencial.*

Tão-somente para melhor expor a linha argumentativa desta parte do voto, preferiu-se segmentá-la em tópicos, onde se começa explicando a função assumida pelo instituto da decadência, passando pelo enfrentamento de ser a ciência do contribuinte elemento fundamental compositor do ato administrativo de lançamento, trazendo em seguida as impressões tomadas a partir das novas regras do Código de Processo Civil, para finalizar com a situação hoje adotada neste Colegiado e na jurisprudência, além da tendência a ser possivelmente tomada com a alteração da lei adjetiva civil.

1. FUNÇÃO DA DECADÊNCIA.

A discrepância reside em saber se cessa a contagem do prazo decadencial a partir da lavratura do auto de infração ou a partir da ciência do lançamento por parte do contribuinte.

Em primeiro lugar, é de se registrar que a decadência é instituto de direito material e nada tem a ver com a relação processual, ainda que esta seja de cunho administrativo.

*Visa a decadência trazer consequências para a **inércia** do ente tributante que, no quinquênio legal, não age para assegurar o seu direito de exigir o tributo que lhe pertence.*

*Enquanto o credor tributário **não tomar a iniciativa de externar um direito seu**, estará fluindo o lapso decadencial.*

Os efeitos decadenciais visam impedir que indefinidamente o sujeito ativo exercite o direito material potestativo de constituir o crédito tributário.

E este se materializa com a lavratura do auto de infração. Depois disto, não há que se falar em decadência, pois a omissão do credor, que até então se configurava, deixou de existir.

Aliás, tal raciocínio encaixa-se perfeitamente no comando contido no art. 173 do CTN, de transcrição obrigatória:

*“Art. 173. O **direito** de a Fazenda Pública **constituir o crédito tributário** extingue-se após 5 (cinco) anos, contados...” (negritos da transcrição)*

Está dito “com todas as letras” que o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se em cinco anos.

*Neste trilho, dúvidas não há de que a constituição do crédito tributário se **exterioriza com a lavratura do auto de infração**, sem depender de ciência do contribuinte.*

Se é direito material, potestativo, este já se encontra plenamente exercido com a formalização do lançamento.

*O ato de se dar ciência ao contribuinte da lavratura do auto de infração já é **estranho** à fluência do intervalo decadencial, pois apenas visa dar conhecimento ao devedor de que o direito material potestativo da pessoa tributante foi exercido, posto constituído o crédito tributário, podendo, a partir daí, ser quitada a dívida ou ser ela discutida nas vias administrativas e/ou judiciais.*

*Não fosse assim e tal direito exclusivo do ente tributante ficaria a **mercê** da decisão do devedor em tomar conhecimento oficial do lançamento para que encerre a contagem dos cinco anos decadenciais.*

Bastava ao contribuinte esquivar-se de receber o ato notificador do lançamento para que a iniciativa do credor tributário ficasse embaçada, a aguardar de quem resiste a pagar a dívida um gesto de recebimento para fazer terminar a contagem do prazo decadencial.

Aliás, não são raros os casos em que se lavra o lançamento de ofício contra a empresa que já encerrou suas atividades, na esperança de notificar os sócios nos seus domicílios para assegurar-se o recolhimento de crédito tributário líquido e certo. E, muitas vezes, estes sócios não cuidam de atualizar seus endereços junto ao cadastro fazendário.

Decididamente, tal espera não faz o menor sentido para que o direito material potestativo do ente tributante se concretize.

*Como se sabe, o direito material de exigir o pagamento da dívida do devedor é regido pela decadência e **independe** de notificação do devedor, pois o direito potestativo estará materializado com a formalização do crédito tributário; no caso presente, ao lavrar o auto de infração, o Estado da Bahia solenizou seu direito e **fez acabar a sua inação em constituir o crédito tributário**.*

*Por outro lado, não se pode confundir a notificação por vezes enviada ao contribuinte **pré-lançamento**, prevista no parágrafo único do art. 173 do CTN, da notificação encaminhada a ele **pós-lançamento**, após constituído o crédito tributário.*

*É que na notificação **antes** da constituição do crédito, há que se falar em **dies a quo** da contagem da decadência, porquanto o ente tributante, ao adotar uma medida preparatória para a cobrança do tributo, sinalizou para o sujeito passivo que **antecipou** providências para a formalização do lançamento, passando a contar daí – e não mais da superveniência de novo exercício fiscal – o prazo de cinco anos.*

*Já na notificação **após** a constituição do crédito, não há que se considerar a ciência do contribuinte como o **dies ad quem** da contagem da decadência, visto que, com a formalização do lançamento, vale reprimir, **exerceu o sujeito ativo seu direito de lançar o crédito, sendo a cientificação do sujeito passivo ato subsequente autônomo necessário à prossecução da cobrança.***

2. CIÊNCIA DO CONTRIBUINTE COMO ELEMENTO FUNDAMENTAL COMPOSITOR DO LANÇAMENTO.

Num outro prisma, questão fulcral a se enfrentar é saber se a notificação do contribuinte, ato inerente à publicidade do lançamento, se mostra como elemento integrante da formação do ato administrativo de constituição do crédito tributário.

*Conforme se pode inferir do entendimento da esmagadora maioria dos administrativistas modernos, a exemplo de Seabra Fagundes, Maria Sylvia Zanella Di Pietro, Diogo de Figueiredo Moreira Neto, Hely Lopes Meirelles, dentre outros, a ciência ao interessado da prática do ato administrativo não configura um elemento essencial à sua perfeição e validade, em condições de produzir efeitos jurídicos, **embora seja de extrema importância última-la para alcançar os objetivos aos quais foi concebido.***

*Em verdade, a ciência ao administrado pode significar uma **condição suspensiva** para que o ato efetivamente flua efeitos. Entretanto, uma vez realizada, dá-se o disparar dos efeitos do ato já praticado, inclusive com **força retroativa para algumas situações**, notadamente no que toca à fixação do termo final para a contagem da*

decadência.

De começo, cabe lembrar que a doutrina considera basicamente cinco elementos ou requisitos do ato administrativo, a saber:

- 1. Sujeito competente*
- 2. Finalidade pública*
- 3. Forma prescrita em lei*
- 4. Motivo*
- 5. Objeto*

Diógenes Gasparini aponta mais dois, quais sejam:

- 1. Conteúdo*
- 2. Causa*

Para ele, conteúdo é o próprio ato em essência e não se confunde com o seu objeto; exemplificativamente, na desapropriação de imóvel, o conteúdo é o ato expropriatório e o objeto é o imóvel. Já a causa é a correlação lógica entre o motivo do ato e o seu conteúdo, à vista de sua finalidade pública.

Celso Antônio Bandeira de Mello distingue elementos de pressupostos do ato administrativo. Os primeiros são o conteúdo e a forma. Os últimos desdobram-se em pressupostos de existência, expressados no objeto e pertinência da função administrativa, e pressupostos de validade, expressados no sujeito competente, motivo, requisitos procedimentais (só existentes no ato-condição), finalidade pública, causa e formalização (necessária em alguns atos).

Note-se que em nenhuma destas lições há a inserção da ciência do interessado como requisito para configuração do ato administrativo.

Portanto, neste trilha, cabe trazer a conclusão de Dirley da Cunha Jr (Curso de Direito Administrativo, 2006, p. 80):

“Tradicionalmente, a doutrina majoritária vem apontando somente os cinco primeiros (atrás citados) como elementos ou requisitos do ato administrativo...”

Traz-se como reforço a este ensinamento predominante o art. 2º da Lei da Ação Popular (Lei 4717/1965), dispositivo que aponta como elementos do ato administrativo os mesmos cinco primeiros requisitos retro enunciados.

Importante a sua reprodução:

“Art. 2º São nulos os atos lesivos ao patrimônio das entidades mencionadas no artigo anterior, nos casos de:

- a) incompetência;*
- b) vício de forma;*
- c) ilegalidade do objeto;*
- d) inexistência dos motivos;*
- e) desvio de finalidade.*

Parágrafo único. Para a conceituação dos casos de nulidade observar-se-ão as seguintes normas:

- a) a incompetência fica caracterizada quando o ato não se incluir nas atribuições legais do agente que o praticou;*
- b) o vício de forma consiste na omissão ou na observância incompleta ou irregular de formalidades indispensáveis à existência ou seriedade do ato;*
- c) a ilegalidade do objeto ocorre quando o resultado do ato importa em violação de lei, regulamento ou outro ato normativo;*
- d) a inexistência dos motivos se verifica quando a matéria de fato ou de direito, em que se fundamenta o ato, é materialmente inexistente ou juridicamente inadequada ao resultado obtido;*
- e) o desvio de finalidade se verifica quando o agente pratica o ato visando a fim diverso daquele previsto, explícita ou implicitamente, na regra de competência”.*

*Nesta toada, com base nas lições de Di Pietro, Sujeito competente é aquele a quem a lei atribui competência para a prática do ato; Finalidade pública é o resultado que a Administração quer alcançar com a prática do ato; a Forma prescrita em lei expressa-se no modo pelo qual a declaração se exterioriza, de sorte que, para os que entendem ser o **lançamento tributário um ato administrativo**, é nele que se encontra a forma determinada pela lei; Motivo é a fundamentação de fato e de direito conformadas para dar anteparo ao ato administrativo; e Objeto é o efeito jurídico imediato que o ato produz.*

Segundo a jurista, vício de forma do ato se caracteriza pelo seguinte (Direito Administrativo, 2005, p. 232):

“O ato é ilegal, por vício de forma, quando a lei expressamente a exige ou quando determinada finalidade só possa ser alcançada por determinada forma. Exemplo: o decreto é a forma que deve revestir o ato do Chefe do Poder Executivo”.

Respeitante ao lançamento tributário, ato administrativo que é, cumpre agora identificar tais elementos para saber que, uma vez presentes, reveste-se de perfeição, validade e eficácia para produzir efeitos jurídicos. Tome-se como referencial a legislação regente no Estado da Bahia para o ICMS:

Sujeito competente será o auditor fiscal ou o agente de tributos, a depender do tipo de contribuinte e do momento e local em que se desenvolve a ação fiscal. Outro agente público praticando o ato acarreta sumariamente a nulidade do lançamento.

A finalidade pública que a Administração Fazendária pretende com o lançamento é arrecadar para o erário os tributos que lhes são de sua competência.

A forma prescrita em lei do lançamento pode se exteriorizar em auto de infração ou notificação fiscal, a depender do montante do imposto que se esteja a exigir.

O motivo do lançamento são os pressupostos de fato e de direito que deram mote à reclamação do tributo. Por exemplo: deve-se cobrar ICMS quando o fisco verifica que o contribuinte não recolheu a DIFAL em compras interestaduais de mercadorias para uso, consumo ou ativo fixo, porquanto há previsão para esta cobrança desde a Constituição Federal, incisos VII e VIII do art. 155, concretizada na Lei 7014/96.

Objeto do lançamento tributário será constituir o crédito tributário, tornando líquida uma obrigação até então ilíquida, de modo a torná-lo em condições de exequibilidade para uma provável cobrança judicial.

Assim corrobora Mary Elbe Gomes Queiroz Maia (Do Lançamento Tributário – Execução e Controle, 1999, p. 185):

“O lançamento tributário é ato da autoridade administrativa, vinculado e obrigatório, que aplica a lei tributária material, no intuito de constituir o crédito tributário e declarar a obrigação preexistente, pelo qual é identificado o sujeito passivo, verificada a ocorrência do fato jurídico tributário, apurado o quantum do tributo devido (determinação da base de cálculo e aplicação da alíquota) e aplicada a penalidade cabível, quando configurada a hipótese de infração, podendo ainda ser executado mesmo na inexistência de crédito tributário, mas quando tenha por objetivo atingir direito do contribuinte no intuito de assegurar a este o contraditório e a ampla defesa”

Assim, cabe agora explicar se o lançamento nestas condições se mostra como ato administrativo perfeito, válido e eficaz.

Ato perfeito é aquele que completou o ciclo necessário à sua formação. Seu processo de elaboração chegou ao seu final.

*Logo, nos moldes do art. 142 do CTN, quando o lançamento, formalizado pelo servidor competente, descreve os fatos tributáveis, quantifica o tributo devido, identifica o sujeito passivo e propõe a aplicação da penalidade cabível, está ele perfeitamente elaborado. **Constituído está o crédito tributário.** E, como tal, desincumbiu-se o ente tributante da sua missão de tornar líquida uma obrigação tributária, em condições de atribuir-lhe exequibilidade judicial.*

Ato válido é aquele expedido em absoluta conformidade com o sistema normativo.

Um lançamento que não tenha em sua forma e fundo ultrajado as normas vigentes pode ser considerado válido e, portanto, em condições de fazer ingressar nos cofres públicos o tributo ali exigido. Um lançamento que tenha sido lavrado em desacordo com as regras em vigor ou será considerado nulo ou não subsistirá no mundo jurídico.

*Ato eficaz é aquele que se encontra **apto** a produzir efeitos jurídicos.*

Um lançamento que tenha satisfeito os cinco elementos necessários à configuração do ato administrativo está pronto para produzir efeitos jurídicos, inclusive – e principalmente – fazer cessar a fluência do prazo decadencial.

Assim se posiciona Garcia Trevijano Fos (Los Actos Administrativos, 1991, p. 333), ao definir a eficácia como o momento “en el que la norma interna o el acto despliega toda su potencia interna”.

Sobre a eficácia, é possível que os efeitos jurídicos dependam de termo ou condição suspensiva, na lição de Flávio Bauer Novelli (Eficácia do Ato Administrativo, 1960, p. 18), ao sustentar que, embora perfeito e válido, enquanto perdurar o estado de pendência, o ato não produz efeitos no plano do ordenamento jurídico. Mas o ato já está em condições de operá-lo.

*Ainda que o lançamento tenha atendido a tais elementos, a sequência natural será cientificar o sujeito passivo da sua existência, obrigação do fisco que surge **em decorrência de um ato administrativo preexistente**, já aperfeiçoado e munido de todos os seus elementos necessários para configurar-se juridicamente como tal.*

*A ciência ao contribuinte é consequência do ato administrativo do lançamento, mas desgarrada dele, **configurando-se apenas numa condição suspensiva para que os efeitos jurídicos do lançamento sejam disparados**.*

*Portanto, removida a condição suspensiva, o lançamento, antes formalizado, antes apto a produzir efeitos, atrai para si algumas consequências jurídicas **retroativas, mormente a contagem final para o prazo de decadência**.*

Ilustrativamente, não seria possível inscrever o lançamento em dívida ativa se o sujeito passivo não for notificado da sua existência, até para oportunizar a sua discussão nas instâncias administrativas.

Isto acontecendo, o lançamento continua perfeito e acabado, válido e em condições de produzir efeitos jurídicos, nulificando-se apenas a inscrição na dívida ativa. Ele prosseguirá o seu caminho do mesmo jeito que foi originariamente constituído, bastando apenas que se regularize a notificação ao sujeito passivo.

*Persiste o lançamento como perfeito, válido e apto a produzir efeitos, sem ser comprometido pelo defeito de notificação, visto que o ente tributante, desde a origem, exercitou o seu direito de constituir o crédito tributário e, deste modo, **saiu da paralisia a qual se encontrava, não podendo ter mais contra si a fluência dos efeitos decadenciais**.*

*Portanto, não se quer com toda esta construção retirar a importância que possui a cientificação do contribuinte de existir contra ele um ato administrativo de exigência tributária. Em absoluto. Mas também não se pode dar para ela o realce que imagina Eurico Di Santi, ao inserir a notificação como necessário “requisito desta autorização” (sic; Lançamento Tributário, 2010, p. 119). Tal entendimento traduz voz **minoritária** na doutrina que, como se viu, aponta cinco requisitos para caracterização do ato administrativo, entre eles o lançamento.*

Enquanto não for o sujeito passivo cientificado da cobrança do tributo, perdura uma condição suspensiva que traz óbice aos efeitos jurídicos do lançamento, muito embora já esteja aparelhado para isso.

Disto isto, passemos à análise do tratamento oferecido à decadência pelo legislador das recentes normas de direito processual civil.

3. DECADÊNCIA FRENTE ÀS NOVAS REGRAS DO CPC DE 2015.

*Depois de ultimada a providência de dar conhecimento da sua existência ao contribuinte, é preciso reconhecer que o lançamento, outrora pronto para fluir efeitos, deve levar em conta a data da sua elaboração (lavratura) para consideração de algumas circunstâncias, aí incluído o termo final para a contagem de decadência, **conforme bem pensou o legislador do novel CPC, designadamente no art. 240 e §§, a saber:***

“Art. 240. A citação válida, ainda quando ordenada por juízo incompetente, induz litispendência, torna litigiosa a coisa e constitui em mora o devedor, ressalvado o disposto nos arts. 397 e 398 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil).

*§ 1º A interrupção da prescrição, operada pelo despacho que ordena a citação, ainda que proferido por juízo incompetente, **retroagirá à data de propositura da ação**.*

§ 2º Incumbe ao autor adotar, no prazo de 10 (dez) dias, as providências necessárias para viabilizar a citação, sob pena de não se aplicar o disposto no § 1º.

§ 3º A parte não será prejudicada pela demora imputável exclusivamente ao serviço judiciário.

*§ 4º **O efeito retroativo** a que se refere o § 1º **aplica-se à decadência** e aos demais prazos extintivos previstos em lei” (negritos da transcrição).*

Já para outras circunstâncias, como corolário lógico, há que se considerar a data da ciência do contribuinte, a exemplo da incidência dos acréscimos tributários (multa, juros etc.), porque não deve o atuado suportar a demora causada pelo sujeito ativo.

Logo, não se pode confundir ato administrativo com processo administrativo. Este último, inquestionavelmente, é regido pelo princípio da publicidade, fundamental para fazer operar o contraditório e a ampla defesa. Ato processual que implique manifestação das partes e que, por equívoco, não tenha sido publicizado, será nulo de pleno direito.

Transporte-se agora todo este raciocínio para as regras de direito processual civil antes apontadas.

O simples ajuizamento da ação ainda não deixa o demandado a par de que contra ele se reclama um direito, pois só através da citação é que se dará conhecimento do teor da pretensão inicial.

Portanto, ajuizamento e constituição (da exigência tributária) são iniciativas do credor e neste aspecto não há a menor diferença entre elas. As duas são atos jurídicos, a primeira como ato judicial, a segunda como ato

administrativo. Em ambos os casos, **deixou o titular do direito de ser inerte para exercitar um direito que lhe pertence.**

Conforme a norma processual em comento, os termos finais de prescrição e decadência retroagem para a data da propositura da ação, ambas sujeitas à condição suspensiva de realização do despacho citatório.

No mesmo ângulo, a formalização do lançamento aguarda a ciência do contribuinte, condição suspensiva que, uma vez satisfeita, faz também retroagir os efeitos decadenciais para a data da constituição, da lavratura do auto de infração.

O fato da administração fazendária, por desídia, demorar-se na providência de colher a ciência do contribuinte, a despeito de suscitar responsabilizações funcionais dos agentes públicos competentes para agilizar a notificação, não podem jamais ter o condão de prejudicar o direito potestativo do Estado constituir o crédito tributário. Mas neste caso não pode o contribuinte ser apenado com acréscimos tributários, em face da demora do credor em notificá-lo.

Isto equivaleria a dizer que o autor da ação, mesmo tendo cumprido o seu dever de tempestivamente demandar o devedor, acabasse prejudicado tão-somente porque demorou de ser exarado o despacho ordenatório da citação.

Ficar o credor tributário a mercê da ciência do contribuinte para fazer cessar os efeitos decadenciais poderia, por outro lado, nunca é demais lembrar, estimular manobras evasivas deste último, no sentido de não receber a cobrança formal do tributo, até que, após esforços notificatórios, pelas vias pessoal, postal e editalícia, pudesse suscitar contra o credor a perda do direito material de constituir o tributo.

Assim se manifesta Antônio Carlos Cintra do Amaral (Teoria..., 2008, p. 61):

*“O ato administrativo é uma norma jurídica. Como tal opera efeitos no mundo jurídico. Não me parece, porém, que tais efeitos constituam algo dissociável logicamente do próprio ato (norma). **Por ser norma jurídica, o ato administrativo já opera, com sua existência, uma modificação no mundo jurídico.** Há, porém, um outro efeito jurídico, decorrente de ser ele uma norma concreta, qual seja, o de constituir, modifica ou extinguir uma relação jurídica entre Estado e particular”*(destaques da transcrição).

Por este caminho, o lançamento, com sua existência, já opera efeitos, modificando o mundo jurídico. E uma destas modificações, sem dúvida alguma, é deter o curso da decadência, por se materializar como ato, perfeito, potencialmente válido e em condições de produzir efeitos jurídicos.

A ciência ao contribuinte afigura-se apenas como condição suspensiva para que o lançamento, já pronto, possa efetivamente produzir efeitos jurídicos. Realizada a ciência, deixa de existir a condição suspensiva e os efeitos decadenciais atingem apenas o momento anterior a sua formalização.

Exatamente por isto que agiu com sapiência o novo legislador processual civil em fazer retroagir para a data do ajuizamento da ação, para prevenir a prescrição e a decadência, logo depois do despacho citatório do juiz.

E igual raciocínio, como se viu, pode confortavelmente ser transposto para a formalização do lançamento.

4. ENTENDIMENTO ATUAL DO CONSEF, POSIÇÃO JURISPRUDENCIAL ATUAL DO STJ E A TENDÊNCIA FRENTE AO CPC DE 2015.

Cabe agora examinar como se revela atualmente o entendimento da Procuradoria baiana e da jurisprudência do STJ sobre o tema.

No âmbito administrativo interno, a abordagem do assunto passa necessariamente pelos substanciosos pronunciamentos da d. PGE, materializados nos processos administrativos nº 2016.155315-0 e 2014.709818-0.

Embora neste último – mais antigo – defenda-se o termo final da contagem decadencial na lavratura do lançamento, o primeiro acaba cedendo a uma corrente doutrinária e jurisprudencial, ao entender que a notificação é condição de eficácia do ato de lançamento e não condição suspensiva para que este possa retroativamente produzir efeitos.

A verdade é que para os dois posicionamentos – a favor e contra o termo final ser a ciência do contribuinte – extraem-se julgados do STJ e de instâncias inferiores.

Neste sentido, são amostras **a favor** os arestos a seguir: REsp 1162055, DJe de 14.02.2011. AgRg no REsp 1259563, DJe de 11.10.2011. AgRg no REsp 788656, DJe de 20.5.2016.

E, por outro turno, são amostras **contrárias** as seguintes decisões: AREsp 610880, DJe de 13.3.2015; REsp 1006535, DJe de 18.02.2009. Ac. MG – 6ª Câmara Cível – 10079041555453001, Public. em 08.3.2013. Ac. MG – 2ª Câmara Cível – 10702970168002001, Public. em 05.7.2013.

Não obstante tal oscilação jurisprudencial, o que importa agora dizer é que as decisões judiciais até então prolatadas estavam sob a égide de uma legislação processual civil **que ainda não contemplava expressamente**

*a **decadência** como instituto a receber efeitos retroativos na sua contagem, retrocedendo à data da propositura da ação.*

Bem verdade que, não obstante a divergência jurisprudencial atrás apresentada, hoje o STJ pacificou o entendimento a favor da ciência do sujeito passivo ser o dies ad quem da contagem da decadência, expressado no enunciado da Súmula 622:

“A notificação do auto de infração faz cessar a contagem da decadência para a constituição do crédito tributário; exaurida a instância administrativa com o decurso do prazo para a impugnação ou com a notificação de seu julgamento definitivo e esgotado o prazo concedido pela Administração para o pagamento voluntário, inicia-se o prazo prescricional para a cobrança judicial.

(Súmula 622, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/12/2018, DJe 17/12/2018)

Precedentes:

AgRg no REsp 1358305 RS 2012/0263407-9 - Decisão:08/03/2016

DJe DATA:17/03/2016

AgRg no AREsp 800136 RO 2015/0265338-0 - Decisão:23/02/2016

DJe DATA:02/03/2016

AgRg no AREsp 788656 RO 2015/0242162-1 - Decisão:02/02/2016

DJe DATA:20/05/2016

AgRg no REsp 1485017 PR 2014/0251992-5 - Decisão:25/11/2014

DJe DATA:02/12/2014

AgRg no REsp 1461636 PR 2014/0147496-3 - Decisão:02/10/2014

DJe DATA:08/10/2014

AgRg no AREsp 424868 RO 2013/0367909-1 - Decisão:16/06/2014

DJe DATA:25/06/2014

EDcl no AgRg no AREsp 439781 - RO 2013/0393640-4

DJe DATA:31/03/2014”.

Todavia, tal entendimento resultou de discussões travadas quando ainda vigoravam no ordenamento jurídico regras processuais que não deixavam claro a retroação da contagem da decadência para a data da iniciativa do titular do direito.

Note-se que os precedentes a servirem de referencial para a fixação do entendimento fizeram referência a dispositivos processuais revogados, de modo que, à luz da nova disciplina processual civil sobre a matéria, o enunciado sumular merece ser repensado.

*Com efeito, o CPC de 1973 **não** previa textualmente a decadência como instituto cujos efeitos seriam cessados retroativamente à data do ajuizamento da ação.*

Veja-se, neste sentido, os comandos dos arts. 219 e 220:

“Art. 219. A citação válida torna prevento o juízo, induz litispendência e faz litigiosa a coisa; e, ainda quando ordenada por juiz incompetente, constitui em mora o devedor e interrompe a prescrição.

§1º A interrupção da prescrição retroagirá à data da propositura da ação.

Art. 220. O disposto no artigo anterior aplica-se a todos os prazos extintivos previstos na lei”.

Definitivamente, o cenário agora mudou.

Pela dicção do § 4º do art. 240 do CPC de 2015, a decadência passou a compor o rol das situações em que terá a sua contagem final retroativa à data da propositura da ação, desde que expedido o despacho ordenando a citação.

Cumpra reproduzi-lo novamente, combinando-o com o §1º:

Art. 240. A citação válida, ainda quando ordenada por juízo incompetente, induz litispendência, torna litigiosa a coisa e constitui em mora o devedor, ressalvado o disposto nos arts. 397 e 398 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil).

§ 1º A interrupção da prescrição, operada pelo despacho que ordena a citação, ainda que proferido por juízo incompetente, retroagirá à data de propositura da ação.

(...)

*§ 4º O efeito retroativo a que se refere o § 1º **aplica-se à decadência** e aos demais prazos extintivos previstos em lei” (destaques da transcrição).*

*Ainda que relacionado à prescrição e prolatado sob a vigência do CPC de 1973, a ideia da retroação já havia sido alcançada pelo STJ, conforme se vê da decisão abaixo, **proferida em sede de recursos repetitivos e tratando de matéria tributária**, a qual se pode extrair da ementa o trecho abaixo (REsp 1.120.295 – DJe de*

21.5.2010):

*“14. O Codex Processual, no § 1º, do artigo 219, estabelece que a interrupção da prescrição, pela citação, retroage à data da propositura da ação, o que, na seara tributária, após as alterações promovidas pela Lei Complementar 118/2005, conduz ao entendimento de que o marco interruptivo atinente à prolação do despacho que ordena a citação do executado **retroage à data do ajuizamento do feito executivo**, a qual deve ser empreendida no prazo prescricional.*

15. A doutrina abalizada é no sentido de que:

*“Para CÂMARA LEAL, como a prescrição decorre do não exercício do direito de ação, o exercício da ação impõe a interrupção do prazo de prescrição e faz que a ação perca a ‘possibilidade de reviver’, **pois não há sentido a priori em fazer reviver algo que já foi vivido (exercício da ação)** e encontra-se em seu pleno exercício (processo). Ou seja, o exercício do direito de ação faz cessar a prescrição. Aliás, esse é também o diretivo do Código de Processo Civil:*

*‘Art. 219. A citação válida torna prevento o juízo, induz litispendência e faz litigiosa a coisa; e, ainda quando ordenada por juiz incompetente, constitui em mora o devedor e **interrompe a prescrição**.*

*§ 1º A interrupção da prescrição **retroagirá** à data da propositura da ação.’*

*Se a interrupção retroage à data da propositura da ação, isso significa que **é a propositura, e não a citação, que interrompe a prescrição**. Nada mais coerente, posto que a propositura da ação representa **a efetivação do direito de ação**, cujo prazo prescricional perde sentido em razão do seu exercício, que será expressamente reconhecido pelo juiz no ato da citação.*

Nesse caso, o que ocorre é que o fator conduta, que é a omissão do direito de ação, é desqualificado pelo exercício da ação, fixando-se, assim, seu termo consumativo. Quando isso ocorre, o fator tempo torna-se irrelevante, deixando de haver um termo temporal da prescrição.” (Eurico Marcos Diniz de Santi, in “Decadência e Prescrição no Direito Tributário”, 3ª ed., Ed. Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 232/233)

16. Destarte, a propositura da ação constitui o dies ad quem do prazo prescricional e, simultaneamente, o termo inicial para sua recontagem sujeita às causas interruptivas previstas no artigo 174, parágrafo único, do CTN” (negritos da transcrição).

*Note-se que nesta decisão se vê claramente o movimento daquela Corte, em sede generalizante, no sentido de delimitar a iniciativa do ente tributante – o ajuizamento da ação - como marco final para cômputo do prazo prescricional cujo tratamento, **à vista das novas regras processuais, deve ser rigorosamente o mesmo para a decadência**.*

Em ambos os casos, propositura da ação e lavratura do lançamento, o prazo (prescricional e decadencial, respectivamente) terminou quando o credor tomou a iniciativa de praticar o ato e resolveu sair do estado letárgico no qual se encontrava.

*Tudo para prestigiar a **proatividade** do titular do direito.*

Assim se põe coerente o pensamento do consagrado jurista Hugo de Brito Machado (In Curso de Direito Tributário, 2013, pp. 223/224):

*“A distinção entre decadência e prescrição na Teoria Geral do Direito fica mais clara quando partimos da distinção entre o direito potestativo e o direito a uma prestação. **Direito potestativo é aquele cuja satisfação depende apenas do credor**; enquanto o direito a uma prestação é aquele cuja satisfação ocorre com uma prestação que depende do devedor. **Decadência é a extinção, pelo decurso do tempo, de um direito potestativo**; enquanto prescrição é a extinção, pelo decurso do tempo, de um direito a uma prestação – ou, como preferem alguns, a extinção da ação que o protege porque se destina a assegurar sua satisfação” (destaques da transcrição).*

*Sob o novo disciplinamento do direito processual civil já começam a surgir as primeiras decisões **admitindo a decadência também com contagem final retroativa**, a exemplo da que se ora reproduz (APELREEX -Apelação / Reexame Necessário - Recursos - Processo Cível e do Trabalho 0017253-46.2011.4.02.5101, JOSÉ ANTONIO NEIVA, TRF2 - 7ª TURMA ESPECIALIZADA):*

“Nestes termos, e havendo prova satisfatória de que a requerente postulou, espontaneamente, o seu registro perante o Conselho representativo de que classe, é de se entender que as anuidades são mesmo devidas para os exercícios que a inscrição gerou os seus efeitos jurídicos.

Nestes termos, e considerando-se que a intenção de cancelamento do registro perante a autarquia requerida somente se materializou aos 21/03/2019 (data de ajuizamento da presente declaratória), é de se concluir que a anuidade relativa ao exercício de 2018 é integralmente devida, e aquela relativa ao exercício de 2019 deve ser paga proporcionalmente, pro rata, até o dia imediatamente anterior ao ajuizamento da ação

(20/03/2019).

O que sobejar a este valor, em montante a ser apurado em ulterior fase de liquidação, deve ser restituído à requerente, devidamente atualizado pela taxa SELIC, considerado o caráter eminentemente tributário das obrigações aqui em causa.

Nesta conformidade:

(A) DECLARO a inexistência de relação jurídica a jungira autora (GEEZER CERVEJARIA LTDA.) ao réu (CONSELHO REGIONAL DE QUÍMICA DA IV REGIÃO), determinando-se, em consequência, o cancelamento do registro da autora junto aos quadros profissionais do requerido, com eficácia retroativa à data do ajuizamento, com fundamento no que dispõe o art. 240, caput e § 4º do CPC“ (negritos da transcrição).

Isto posto, não obstante entendermos que a contagem do dia final da decadência deve considerar a data da lavratura do auto de infração, como temos defendido em julgamentos anteriores, rendemo-nos ao posicionamento uniforme estatuído na Súm. 622 do STJ, retro citada, até porque uma execução fiscal que tenha como fundamento algo diferente do que ali se determina estará fadada ao fracasso, com imputação ao Estado do ônus da sucumbência, pelo menos enquanto prevalecer tal entendimento.

Assim, consideramos como prazo final da contagem da decadência o mês em que o contribuinte tomou ciência do auto de infração.

Por outro lado, é de se aplicar o prazo decadencial com o critério de contagem previsto no art. 150, § 4º do CTN, ou seja, a partir da ocorrência do fato gerador, ou a partir do primeiro dia do exercício subsequente ao do que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme art. 173, I do CTN, a depender da infração aqui cobrada.

Daí a análise passar a ser feita separadamente, mais adiante.

Mérito propriamente dito. Análise dos elementos instrutórios.

Visto o cabimento da decadência, é de se verificar agora os fatos e provas arrolados neste processo, irregularidade a irregularidade.

A infração 01 abraça a glosa de créditos fiscais porque aproveitados em montante maior do que aquele consignado nos documentos fiscais.

O autuante referência nos demonstrativos analíticos o valor do crédito lançado na escrita fiscal digital, o valor destacado na nota fiscal e a diferença, ou seja, o valor creditado em demasia. Isto é feito nota a nota, mês a mês, de sorte que as glosas mensais correspondem àquelas registradas no corpo do auto de infração.

As alegações empresariais, a despeito do apensamento de cópias de notas fiscais em volume expressivo, acabam caindo na generalidade, na medida em que não se vê nos autos um comparativo capaz de ilidir a glosa efetuada.

Os precedentes administrativos não se prestam para deslindar a questão, pois aqui não se trata de admitir-se o direito ao crédito nas compras, retornos e devoluções de mercadorias, mas em saber se houve ou não destaque do imposto no documento fiscal que autorize a apropriação do crédito respectivo. Constatou-se o lançamento a crédito na EFD, mas sem a devida indicação nos documentos fiscais de entrada.

Esta, pois, a exigência fiscal, que não contou com a contradita adequada do sujeito passivo.

Assim, no particular, é de se reconhecer a procedência parcial da autuação, levando em conta que os meses de janeiro a junho de 2014 estão soterrados pela decadência, consoante entendimento exarado externado no Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0, na medida em que a glosa é efetuada a partir da declaração de débito que formaliza a ocorrência do fato jurídico tributário, haja vista o encontro entre os débitos e créditos fiscais.

Assenta-se a infração 02 no recolhimento a menor de imposto em face da discrepância entre o valor recolhido e aquele informado em livros, documentos fiscais ou em declarações econômico-fiscais.

Atesta-se nos demonstrativos analíticos trazidos pela fiscalização que a divergência provém da escrituração a menor dos débitos fiscais na EFD, partindo-se da comparação entre o somatório mensal dos débitos fiscais destacados nas notas fiscais e os débitos fiscais totalizados nos lançamentos digitais de saídas, de modo a resultar nas diferenças apontadas no corpo do auto de infração.

O inconformismo da autuada limita-se a dizer que os montantes informados nas DMAs coincidem com os montantes recolhidos através dos DAEs.

Todavia, não foi este o suporte fático-probatório que deu mote à autuação. A exigência teve escopo nos débitos fiscais constantes das notas fiscais e seu somatório mensal, vis a vis com os totais mensais apontados na escrita

fiscal.

E, neste aspecto, inexistiu contestação que atacasse diretamente os fundamentos da autuação. Outrossim, a doutrina e os precedentes administrativos citados se mostram inadequados para o cerne da questão.

*Assim, no particular, é de se reconhecer a procedência parcial da autuação, levando em conta que os meses de janeiro a junho de 2014 estão soterrados pela decadência, consoante entendimento exarado externado no **Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0, na medida em que se cobra ICMS recolhido a menor.***

Na infração 03, acusa-se presuntivamente ter havido omissão de saídas de mercadorias tributáveis em razão de entradas de mercadorias não registradas na escrita fiscal do contribuinte.

Verifica-se do acervo probatório produzido pelo autuante que, em primeiro lugar, fez-se a proporcionalidade prevista na IN 56/2007. Em seguida, com base nas omissões de entradas, quantificou-se analiticamente as omissões de saídas, resultando nos subtotais indicados às fls. 28 e 29.

Após a impugnante atacar especificamente documentos fiscais que estavam registrados nos lançamentos fiscais, o autuante termina admitindo a sua exclusão dos levantamentos iniciais, reduzindo a infração para R\$22.939,80.

É de se dizer inicialmente que em se tratando de presunção legal, as regras probatórias genéricas existentes na legislação processual vigente são adaptadas a tal particularidade.

Assim dispõe o art. 4º, § 4º, IV da Lei 7014/96:

Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

(...)

§ 4º Salvo prova em contrário, presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar:

(...)

IV - entradas de mercadorias ou bens não registrados; (destacamos).

Este foi o fundamento da autuação: cobrou-se ICMS a partir de uma presunção legal juris tantum, isto é, que admite prova em contrário para ser elidida. Prova em contrário a ser apresentada pelo sujeito passivo, vale frisar.

Claro que, nestas circunstâncias, pela falta cometida pelo contribuinte – o não registro de documentos fiscais em sua escrita, a presunção haverá de prevalecer, salvo se aquele apresentar prova em contrário, como, por exemplo, o registro destas aquisições na sua contabilidade, até mesmo no seu caixa, a despeito de não ter havido o registro devido na sua escrita fiscal.

Este parece ser o entendimento sumulado por este Conselho, e que faz afastar a cobrança do tributo se porventura a empresa consignou tais entradas em sua contabilidade, oficializando o dispêndio efetivado. Assim configurado, ficaria afastada a presunção de aquisição de mercadorias com recursos auferidos através de vendas efetuadas sem emissão da nota fiscal. Demonstrada tal situação, converter-se-ia a sua falta em simples descumprimento de obrigação acessória.

Noutras palavras: em face da presunção legal referida, inverte-se o ônus da prova para o sujeito passivo que, em princípio, pelo fato de não ter escriturado o documento fiscal de aquisição, deve suportar os efeitos presuntivos e submeter-se à cobrança do imposto.

Entretanto, se no curso do processo, valendo-se dos meios de prova em direito admitidos, o contribuinte desincumbe-se a contento do seu ônus, desaparece a presunção, passando a ser indevida a exigência fiscal, pelo menos quanto ao cumprimento da obrigação principal.

Vê-se, no presente PAF, que o autuado não cumpriu com o seu dever processual de demonstrar o registro oficial das aquisições afetadas pelo lançamento, ou demonstrar por outro meio de prova que tais mercadorias encontraram o tratamento fiscal contábil adequado. Incabível, in casu, o art. 157 do regulamento processual administrativo tributário.

Logo, salvo prova em contrário, para utilizar-se da expressão usada na própria lei, a presunção há de ser mantida, devendo ser considerado procedente o auto de infração.

Assim, no particular, é de se reconhecer a procedência parcial da autuação, pela redução feita de iniciativa da fiscalização, cabendo salientar não caber decadência no caso, haja vista a conduta praticada, situação que se esquadra no art. 173, I do CTN.

Isto posto, vou pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, com base nos seguintes números, por irregularidade:

	Valor cobrado	Valor julgado	Procedência
--	---------------	---------------	-------------

Infração 01	16.549,82	14.511,85	Total
Infração 02	31.392,24	18.019,40	Total
Infração 03	44.293,16	22.939,80	Parcial
Infração 04	1.380,00	1.380,00	Total

VOTO DIVERGENTE

Conforme o Incidente de Uniformização PGE nº 2016.194710-0, quanto à obrigação principal, o prazo decadencial deve ser contado a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no art. 150, § 4º do CTN (Código Tributário Nacional), quando o contribuinte declarar a ocorrência do fato jurídico tributário, apurar o montante do imposto devido, mas efetuar o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas.

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

A presunção da omissão de saídas da infração 03 resulta da falta de registros de entradas de mercadorias, mas em nenhum momento da lide foi dito ou comprovado que tais faltas foram de TODAS as entradas do período fiscalizado, de modo a resultar em pagamento nenhum (zero) do imposto e a deslocar a contagem do prazo decadencial para o art. 173, I do CTN.

Não restou demonstrado que no período fiscalizado o autuado não pagou ICMS. Aliás, a teor das demais acusações (infrações 01/02), houve recolhimentos.

Decido, por conseguinte, de ofício, com fulcro no art. 150, § 4º do CTN, pela decadência dos valores atinentes a janeiro a junho de 2014, com relação à imputação 03.

A Súmula 07 deste Conselho assim dispõe:

“Não se aplica a presunção de omissão de saídas prevista no inciso, IV, do § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, quando as entradas das mercadorias ou bens tenham sido escrituradas nos livros contábeis, hipótese em que se aplicará apenas a multa por descumprimento de obrigação acessória”.

Data de Aprovação: Sessão de Julgamento da Câmara Superior do Conselho de Fazenda Estadual de 29/08/2019.

Fonte: Jurisprudência Predominante do Conselho da Fazenda do Estado da Bahia.

Referência Legislativa: Art. 4º, § 4º, inciso IV da Lei Estadual nº 7.014/96.

PRECEDENTES JURISPRUDENCIAIS Acórdãos CJF: A-0001-11/19, A-0410-12/17, A-0377-12/17, A-0315-12/05, A-0241-12/04, A- 0209-12/08, A-0279-12/06, A-0277-11/03, A-0030-12/10, A-0332-12/04; A-0141-11/13.

É de saber geral o fato de caber a quem acusa o ônus da comprovação das circunstâncias legitimadoras do direito que deseja constituir. Aquele que possui o ônus da prova está incumbido do dever de demonstrar a veracidade/legitimidade do seu interesse e os fatos que o favorecem em um processo.

Neste caso, de acordo com a Súmula 07, incumbe à Fiscalização provar que se aplica a presunção de omissão de saídas prevista no inciso IV, do § 4º, do art. 4º da Lei nº 7.014/96. Ou seja, que as mercadorias ou bens não foram escriturados nos livros contábeis, o que não ocorreu.

O Fisco não trouxe tais elementos aos fólios processuais.

Por tais razões, voto pela IMPROCEDÊNCIA da infração 03.

O patrono da recorrente (os advogados Drs. Juvenal Gomes de Oliveira Filho – OAB/BA nº 14.520, Juvenal Sérgio de Oliveira – OAB/BA nº 44.711, Wagner Curvelo de Matos – OAB/BA nº 57.723 e Maria Manuela de S. Sena Santos – OAB/BA nº 62.379) inconformado com a decisão recorrida apresenta peça recursal fls.379 a 388, que os seguintes fatos:

Quanto a infração 01. Constatou que nas Notas Fiscais de nºs 37333; 947576; 434012; 37623; 37666; 37667; 37706; 520233; 38628; 38630; 38631; 38632; 38634; 38710; 38713; 38715; 38789; 38845 em anexo (Doc.01) e respectivo livro de registro de entradas de mercadorias em anexo (Doc.02), sendo que o ilustre autuante incorreu em equívoco ao considerar que a autuada utilizou indevidamente crédito de ICMS maior do que o destacado nas notas fiscais, isto porque tais notas fiscais se referem à

devolução de vendas, infringindo o princípio da verdade material – art. 2º do RPAF/BA.

Pontua que o supracitado princípio norteia todas as fases do Processo Administrativo Fiscal. Salaria que a ação da autoridade fiscal deve 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.

Afirma que não prospera tal imputação de infração 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.

Frisa que o princípio da verdade material exige que a Administração, ao invés de ficar limitada ao que as partes demonstrarem no procedimento, deve buscar aquilo que é realmente a verdade, independente do que os interessados hajam alegado e provado. Isto porque, esta busca da verdade material está escorada no dever administrativo de realizar o interesse público.

Diz que princípio pode ser compreendido por comparação: *“no processo judicial normalmente se tem entendido que aquilo que não consta nos autos não pode ser considerado pelo juiz, cuja decisão fica adstrita às provas produzidas nos autos; no processo administrativo o julgador deve sempre buscar a verdade, ainda que, para isso, tenha que se valer de outros elementos além daqueles trazidos aos autos pelos interessados”*. Cita entendimento do mestre Hely Lopes Meirelles.

Assinala que PAF deve ser pautado pelo princípio da verdade material, 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. Junta decisão do CONSEF (A-0053-11/19) para este fato alegado.

Quanto a infração 02. Disse que na impugnação apresentou DMAs e respectivos DAES, comprovando o recolhimento regular do ICMS devido. No entanto, a 5ª JJF assim afirmou: *“Todavia, não foi este o suporte fático-probatório que deu mote à autuação. A exigência teve escopo nos débitos fiscais constantes das notas fiscais e seu somatório mensal, vis a vis com os totais mensais apontados na escrita fiscal”*. Assevera que, neste momento, apresenta as notas fiscais de saídas de mercadorias transferidas e respectivos livros de saída, onde constata-se que o motivo da divergência decorre da **não incidência de ICMS nas transferências de mercadorias**.

Consigna que, desse modo, a ausência de recolhimento do ICMS decorrente das transferências Internas de mercadorias para estabelecimentos do mesmo titular, não sustenta a pretensão fiscal, tendo em vista que o objeto sobre o qual se volta é a simples operação de **transferência de mercadorias do estabelecimento localizado na Bahia para outros de mesma titularidade, situados na Bahia**, no qual pode ser verificada nas notas fiscais relacionadas a esta Infração (Doc. 03), constatando-se com facilidade que o fato gerador do ICMS não ocorreu, pois tais operações decorreram da remessa de mercadorias da matriz para as suas filiais na Bahia, tanto que na descrição do campo “natureza da operação” se extrai a informação de que se trata de “transferência”.

Transcreve entendimento do CONSEF (A-0193-05/16) para o fato alegado e reproduz o Incidente de Uniformização nº PGE 2016.169506-0, que trata da presente questão, firmando o entendimento de que não incide ICMS nas transferências internas de mercadorias entre estabelecimentos, além de decisão do CONSEF que procedeu de igual forma (A-0209-0516).

Sustenta que não há como se pretender gravar a referida exação estadual (ICMS), pois as operações ora examinadas (transferências internas de mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo titular) não perfazem a hipótese de incidência do ICMS, não ocorre o fato gerador do ICMS, não há previsão legal para sua incidência, uma vez que a cobrança do crédito tributário

obedece ao princípio da estrita legalidade da tributação.

Quanto a infração 03. Defende que cabe [a Fiscalização] “a prova da acusação, no caso, que as mercadorias adquiridas não foram escrituradas nos livros contábeis da autuada”. Salienta que a 5ª JJF, deixa claro que a presunção do eminente autuante contraria várias decisões desta Corte, até mesmo porque nem apresentou prova da acusação, ou seja, a não escrituração das compras nos livros contábeis, como exige a Súmula nº 07 deste Conselho de Fazenda (A-0001-11/19; A-0410-12/17; A-0377-12/17; A-0315- 12/05; A-0241-12/04; A-0209-12/08; A-0279-12/06; A-0277-11/03; A-0030-12/10; A-0332-12/04 e A-0141-11/13).

Salienta que a metodologia aplicada pelo eminente autuante se mostra equivocada, uma vez ter sido o levantamento realizado com base apenas na escrita fiscal, o que leva apenas e tão somente ao lançamento de multa por descumprimento de obrigação acessória. Vale dizer, a cobrança de imposto na hipótese de falta de escrituração de notas fiscais de aquisições de mercadorias somente é possível se as mesmas não estiverem registradas nos livros contábeis, o que não é hipótese do presente caso. Volta a reproduzir ementas de decisões do CONSEF (A-0005-02/19; A-0004-04/19; A-0176-12/17).

Frisa que a presunção firmada pelo fisco está equivocada já que a presunção legal contida nas determinações do art. 4º, § 4º da Lei nº 7.014/96, tem por origem operações anteriores de saídas de mercadorias tributadas, apurada por entradas (aquisições) não registradas. Esta presunção legal tem a finalidade de lançar imposto incidente na saída de mercadorias (não conhecidas), que se deu anteriormente, permitindo que o sujeito passivo obtivesse recurso para realizar aquisições não registradas. Portanto, qualquer aquisição á título oneroso, e que não esteja contabilizada, diz respeito à ocultação de receitas. E são sobre estas receitas de vendas ocultas que se exige o imposto e não sobre a mercadoria propriamente dita, já que aqui se apura o imposto através das disponibilidades do estabelecimento comercial.

Ressalta que esta situação fica mais patente quando a Lei nº 7014/96 em seu art. 42, III, “d” (multa 100%) e IX (multa de 1%). Ou seja, a lei determina que, quando o documento fiscal não se encontra somente registrado na escrita fiscal, não é devido imposto, e sim multa por descumprimento de obrigação acessória. Caso contrário, o contribuinte omitiu receitas de vendas. Neste caso, a presunção legal prevê a exigência do imposto. Portanto, o autuante não prova que as notas fiscais arroladas na infração 03 estavam registradas na contabilidade do estabelecimento autuado, mas sim que não se encontravam registradas no livro Registro de Entradas do autuado, ou seja, na sua escrita fiscal.

Sustenta que resta provado que o contribuinte não escriturou no seu livro legal “Registro de Entradas de Mercadorias” as notas fiscais arroladas pelo autuante no demonstrativo da infração 03.

Pede pela conversão em multa de 1% do valor comercial do bem, mercadoria ou serviço que tenham entrado no estabelecimento ou que por ele tenham sido utilizados sem o devido registro na escrita fiscal, conforme assim dispõe o art. 157 do RPAF/BA e como o CONSEF (A-0037-04/18 e A-0016-12/19).

Infere que a cobrança de imposto na hipótese de falta de escrituração de notas fiscais de compras, somente é possível se as mesmas não estiverem registradas nos livros contábeis. Em síntese, a falta de escrituração de nota fiscal no livro registro de mercadorias configura a penalidade de 1% do valor das entradas por se tratar de descumprimento de obrigação acessória, **e não cobrança de imposto mais multa**, que só caberia no caso de auditoria de estoque que presuma omissão de saída de tais mercadorias. Junta entendimento do CONSEF (A-0049-05/17) para este fato.

Finaliza requerendo que sejam acolhidas as razões para que seja decretada a Improcedência das infrações 01, 02 e 03.

É o relatório.

VOTO

Trata o presente julgamento, de Recurso Voluntário de auto de infração julgado Procedente em Parte Instancia, decorrente de lançamentos de créditos tributários constituídos em 04 infrações diversas, sendo que foi reconhecido o item 04, e mantidos parcialmente os itens 01, 02 e 03.

Os períodos de apuração abrangidos pela decadência, regularmente determinada a exclusão dos valores em decisão da Junta de Julgamento Fiscal, não serão mais analisados neste voto, por ter a decisão amparo em Incidente de Uniformização da PGE 2016.194710-0, já multicitado no Relatório.

O Recurso se dá com o inconformismo em relação à procedência parcial no julgamento de piso das infrações 01, 02 e 03 que passo a examinar, relativamente ao período não alcançado pela decadência:

Passamos à análise das alegações recursais:

Infração 1: No recurso são anexas as cópias dos DANFES relativos às notas fiscais objeto da autuação (folhas 398 a 407), nos quais se pode observar que foram emitidas sem destaque do ICMS, nos meses de janeiro a março de 2015, sendo o destaque do ICMS no documento fiscal, condição para escrituração do crédito fiscal em estorno pelo debitado na saída.

Também é trazido aos autos cópia de folhas de Livro de Registro de Entradas onde constam lançadas as notas fiscais anexadas. Pode-se observar que o Livro trazido aos autos (folhas 410 a 413), não mais é próprio para apreciação, visto que em modelo substituído pela EFD, apresentada regularmente pelo contribuinte e utilizada pelo fisco nos trabalhos de auditoria fiscal.

Das notas fiscais apresentadas, podemos concluir que não atendem às condições para creditamento. Aliás, o recorrente não trouxe aos autos sequer a prova de que as operações originárias das devoluções foram tributadas.

Corrobora nosso entendimento as exigências feitas no Artigo 454 do RICMS para validação do lançamento do crédito, de prova inequívoca da devolução, algo não trazido aos autos pelo recorrente.

Pelas razões expostas, decido pela manutenção da decisão de piso em relação a infração 01.

Infração 2: A alegação do recorrente é no sentido de que documentos fiscais relativos a operações não tributáveis (transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular situados no próprio território baiano), foram inclusos no levantamento fiscal.

Entendo que a alegação devesse ser em relação à parcela da autuação mantida na decisão de piso. Todavia, os documentos acostados ao processo (folhas 415 a 484), são todos relativos ao período de janeiro a junho de 2014, período este, abrangido pela decadência, já excluído da cobrança pela decisão de piso devidamente amparado no Incidente de Uniformização PGE 2016.194710-0.

Portanto, não há elementos de prova que possam evidenciar a inclusão indevida de operações não sujeitas à tributação no levantamento feito, que geraram o recolhimento a menor exigido na comparação entre o declarado e o recolhido.

O meu entendimento é pela manutenção da decisão de piso em relação à infração 02.

Infração 3: A alegação defensiva é da falta de verificação da escrituração na escrita contábil, dos documentos fiscais não lançados na escrita fiscal. O entender da recorrente e invocando o teor das decisões deste Conselho em Acórdãos que cita, é no sentido de transformação da exigência de imposto em multa pelo descumprimento de obrigação acessória, citada na peça recursal.

Observa-se que o autuante cumpriu com todas as determinações contidas na legislação para apuração dos fatos geradores, inclusive aplicando a proporcionalidade prevista na Instrução Normativa nº 56/2007, para a determinação da base de cálculo. Ainda na Informação fiscal, retirou documentos comprovadamente escriturados pelo autuado, que foi acatado pela decisão de piso, que reduziu o valor de ICMS lançado de R\$ 44.293,16, para R\$ 22.939,80.

Observo também serem desprovidas de quaisquer provas as alegações recursais relativa a esta infração. Caberia ao recorrente trazer ao processo a prova da escrituração contábil das notas fiscais que sustentaram o lançamento, o que não fez.

Desta forma, não havendo material probatório a analisar, nosso opinativo é pela manutenção da decisão de piso em relação a infração 03.

Quanto à redução ou dispensa requerida, esclareço que com a promulgação da Lei nº 14.183, de 12/12/19, publicada no DOE de 13/12/19, com efeitos a partir de 13/12/19, o § 7º do artigo 42 da Lei nº 7.014/96 foi revogado, portanto, a revogação excluiu a competência deste órgão julgador de reduzir ou cancelar multas por descumprimento de obrigações acessórias.

Diante de tais considerações, voto pela manutenção de piso.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª 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 EM PARTE** o Auto de Infração nº **272466.0011/19-3**, lavrado contra **LOJAS DUBELO LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 55.471,05**, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 32.531,25 e 100% sobre R\$ 22.939,80, previstas no art. 42 incisos II “b” VII “a” e III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$ 1.380,00**, prevista no inciso XIII-A “I” da citada Lei, com os acréscimos moratórios estabelecidos pela Lei nº 9.837/05.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 02 de dezembro de 2021.

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

ANTÔNIO DIJALMA LEMOS BARRETO - RELATOR

VICENTE OLIVA BURATTO – REPR. DA PGE/PROFIS