

**PROCESSO** - A. I. N° 178891.0025/22-7  
**RECORRENTE** - TRANSPORTADORA MOSCATO TRANSPORTE RODOVIÁRIO LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2º JJF nº 0240-02/22-VD  
**ORIGEM** - DAT METRO / INFAZ ATACADO  
**PUBLICAÇÃO** - 10/08/21023

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO CJP Nº 0195-11/23-VD**

**EMENTA:** ICMS. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. FALTA DE RECOLHIMENTO. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS AO ATIVO FIXO E/OU CONSUMO DO PRÓPRIO ESTABELECIMENTO. Restou comprovado a falta de pagamento do imposto na forma do art. 305, § 4º, inc. III, alínea “a” do RICMS/2012. Afastada a arguição de decadência. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto da relatora. Decisão por maioria.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado contra a Decisão recorrida que julgou Procedente o presente Auto de Infração lavrado em 28/07/2022, para exigir o crédito tributário no valor histórico de R\$ 88.515,56, acrescido de multa de 60% tipificada no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, pela constatação da infração a seguir descrita.

**INFRAÇÃO 01 – 006.005.001.** *Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento, mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento, para os fatos apurados em fevereiro a maio e novembro de 2017.*

**O autuante complementa informando que o contribuinte** “Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento.

*Referente às aquisições de CAMINHÕES TRA/C. TRATOR, MARCA: VOLVO, MODELO: FH 460 6X2T C/ 3 EIXOS, ANO FAB/MOD: SEMINOVO, SRTQIQ 45 1 C AUT-BL CIR-ESCO-C, TANQUE PLATAFORMA ALUMINO 690 MM 430 L SCANIA (CLASSE VII), para-lama Randon/Fachini, suporte para-lama Randon, alavancas, juntas, eixo, mangueira, abraçadeira, lona de freio, mola, conforme Notas Fiscais não registradas na EFD-Escrituração Fiscal Digital relacionadas no demonstrativo Moscato\_2017\_2018\_Difal\_NR, parte integrante do Auto de Infração, cópia entregue ao Autuado.”*

**Enquadramento legal:** art. 4º, inc. XV da Lei nº 7.014/96, c/com art. 305, § 4º, inc. III, alínea “a” do RICMS/2012.

A autuada impugnou o lançamento, fls. 17 a 29. O autuante ao prestar a informação fiscal às fls. 33 a 36.

Após as intervenções, a JJF proferiu o seguinte voto condutor:

**VOTO**

*O Auto de Infração em análise imputa ao sujeito passivo a acusação de falta de recolhimento do ICMS-DIFAL devido nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas ao ativo fixo e consumo do estabelecimento, tempestivamente impugnada.*

*Estabelecido no município de Candeias, a autuada é contribuinte do ICMS, inscrito no Cadastro Estadual na condição Normal e exerce a atividade principal de transporte rodoviário de produtos perigosos, dentre outras declaradas como secundárias como: coleta de resíduos perigosos, transporte de passageiros - locação de automóveis com motorista, locação de automóveis sem condutor e de outras máquinas e equipamentos comerciais e industriais não especificados anteriormente, sem operador.*

*Do início da ação fiscal, o contribuinte foi cientificado em 19/07/2022, através de mensagem postada no Domicílio Tributário Eletrônico – DT-e, fl. 05.*

*O demonstrativo que sustenta a infração foi elaborado pelo autuante com base na Escrituração Fiscal Digital – EFD do contribuinte, por ele transmitido à Receita Federal do Brasil via SPED-Fiscal, assim como os registros de todas as notas fiscais eletrônicas emitidas e recebidas pelo contribuinte, cujos registros se encontram*

*armazenados no Ambiente Nacional da Nota Fiscal Eletrônica.*

*Este demonstrativo, aportado aos autos na forma impressa às fls. 06 e 07, gravado em arquivo eletrônico no CD, fl. 08, contém todos os dados e informações necessárias à perfeita e completa cognição da acusação, fato inclusive que pode ser constatado pela objetiva peça de defesa apresentada.*

*A ciência da lavratura do Auto de Infração ocorreu em 01/08/2022, através de mensagem postada no DT-e, fls. 13 e 14, oportunidade que recebeu todos os demonstrativos.*

*A autuada faz menção à nulidade do lançamento sob a alegação de haver erros do Fiscal ao calcular o montante devido, em virtude de não ter considerado os valores lançados à débito na sua escrita fiscal, que deveriam ter sido considerados.*

*O autuante, conforme já explicitado na peça acusatória, as notas fiscais arroladas no levantamento, não foram escrituradas da EFD, de modo que não há como considerar o argumento defensivo, pois se mostra desarrazoado e sem suporte fático.*

*Oportuno então registrar que esse mesmo motivo foi utilizado pela defesa para requerer a realização de diligência, pedido que fica indeferido com base no art. 147, inc. I, alínea "a" do RPAF/99, tendo em vista que os elementos contidos nos autos, nos registros da EFD e do Portal da NF-e são suficientes para a formação de minha convicção.*

*Ademais, verifico que o lançamento foi realizado em observância às determinações legais e regulamentares. A descrição do fato infracional se apresenta de forma clara. É possível se determinar com certeza a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, assim como a multa sugerida e os dispositivos legais e regulamentares infringidos.*

*O direito de ampla defesa e contraditório do contribuinte foi plenamente preservado, inexistindo qualquer vício ou falha que macule de nulidade o Auto de Infração.*

*Há uma questão preliminar prejudicial de mérito que necessita ser analisada.*

*Refiro-me a arguição de decadência parcial do lançamento para os fatos geradores que ocorreram entre 01/01/2017 e 31/07/2017, tendo em vista que a ciência da autuação ocorreu em 01/08/2022 com base na regra prevista no art. 150, § 4º do CTN.*

*Sobre a matéria, inclusive mencionado pela defesa, a Procuradoria Geral do Estado, publicou o INCIDENTE DE UNIFORMIZAÇÃO PGE nº 2016.194710-0, transcrito a seguir, consolidando a jurisprudência administrativa acerca da matéria com relação ao ICMS.*

#### **Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0**

**Entendimento firmado:** Conta-se o prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no art. 150, § 4º, do CTN, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário (entendendo-se como tal as operações ou prestações tributáveis), apura o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas.

**Ressalva:** O entendimento firmado deve ser aplicado apenas aos fatos geradores ocorridos posteriormente a 12/06/2008, data em que editada a Súmula Vinculante nº 08 pelo STF. Antes desta data, como não havia provimento judicial definitivo e vinculante acerca da questão, não dispunha a Administração de substrato jurídico que lhe autorizasse negar aplicação à norma do art. 107-B, § 5º, do COTEB, então válida, vigente e eficaz.

**Nota 1:** Conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, com fundamento no art. 173, I, do CTN, quando: a) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, mas não efetua o respectivo pagamento; b) o contribuinte não declara a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omite a realização da operação ou prestação tributável; c) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, efetua o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente, o Fisco verifica que o valor recolhido foi menor que o efetivamente devido em virtude da configuração de dolo, fraude ou simulação.

**Nota 2:** As hipóteses de dolo, fraude ou simulação são ressalvadas da regra constante do art. 150, § 4º, do CTN, sujeitando-se, por conseguinte, ao disposto no art. 173, inc. I, do mesmo Código. Nessa esteira, ainda quando tenha o contribuinte efetuado o pagamento parcial do imposto correspondente às operações declaradas, há casos específicos em que o prazo decadencial deverá ser contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorrido o fato gerador. Assim o será, por exemplo, quando o valor recolhido for tão insignificante em relação às operações declaradas, que se poderá ter por caracterizada a hipótese de fraude ou simulação.

*De igual forma, quando se verifique o pagamento a menor por força da utilização de créditos fiscais manifestamente ilegítimos, a situação poderá se subsumir à hipótese de dolo, fraude ou simulação.*

*Revela-se, portanto, a importância da análise do caso concreto, para fins de adequada definição do critério de contagem do prazo decadencial. Ademais, para identificação do marco temporal concernente à data em*

que “o lançamento poderia ter sido efetuado” (art. 173, I, CTN) -, é mister seja previamente constituído, na esfera administrativa, o fato jurídico concernente à existência de dolo, fraude ou simulação.

Tem-se, portanto, como regra geral da decadência, aquela prevista no art. 173, inc. I, do CTN, que alcança os tributos cujo lançamento são: **(I)** direto ou de ofício; **(II)** por declaração ou misto; e, **(III)** por homologação. Em qualquer destes casos, o prazo decadencial de cinco anos contar-se-á do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Tem-se ainda a regra conhecida pela doutrina como especial, aquela prevista no art. 150, § 4º do mesmo CTN, que alcança os tributos lançados por homologação com antecipação de pagamento, onde o prazo decadencial contar-se-á a partir da data de ocorrência do fato gerador, que se transcorrido sem que a Fazenda Pública tenha constituído, o procedimento homologatório será tácito o que impedirá a Administração Pública de lançar de modo suplementar a eventual diferença. Contudo, lembrando que caso haja prova da ocorrência de dolo, fraude ou simulação invoca-se a aplicação do art. 173, inc. I do CTN, ou seja a regra geral.

Lembro que o ICMS tem a sua apuração em períodos mensais, assim, todas as ocorrências se concentram no último dia de cada mês, data que será considerada como a da ocorrência do fato gerador para aplicação da norma de incidência.

A decadência, como arguida, recai sobre infrações, falta de recolhimento do ICMS-DIFAL decorrente de aquisições interestaduais, cujas notas fiscais de aquisição não foram escrituradas na EFD.

As operações relacionadas a infração 01, não foram registradas na escrita fiscal do contribuinte, ou seja, a EFD, transmitida à SEFAZ pelo SPED-Fiscal, não oportunizou à Administração Fiscal proceder a homologação de parte desses lançamentos.

Assim, não cabe aplicar a regra prevista no art. 150, § 4º do CTN, como pretendeu a defesa.

Portanto, levando em conta que o contribuinte não declarou a ocorrência do fato jurídico tributário e omitiu a realização da operação ou prestação tributável, se aplica a regra do art. 173, inc. I do CTN.

Considerado o entendimento da Súmula nº 12 do CONSEF: “Para efeito da contagem do prazo decadencial, o lançamento só se aperfeiçoa com a ciência do contribuinte acerca do auto de infração. “, que no caso foi 01/08/2022, para os fatos geradores apurados na infração 01, nos períodos de fevereiro a maio e novembro de 2017, passa a contar o prazo decadencial a partir de 01/01/2018, assim a Fazenda Pública Estadual teria o prazo para constituir os créditos até 31/12/2022.

Assim não se operou a decadência para os fatos geradores ocorridos entre 01/01/2017 e 31/07/2017.

No mérito, a acusação fiscal diz respeito à falta de recolhimento do ICMS-DIFAL decorrente de aquisições interestaduais de mercadorias destinadas ao ativo imobilizado e consumo do estabelecimento relacionadas nas notas fiscais de aquisições no demonstrativo às fls. 06 e 07, todas comprovadamente não registradas na escrita fiscal da autuada.

O autuante afirmou, fato comprovado pelo exame da EFD da autuada que as notas fiscais relacionadas não foram sequer escriturada e esclarece a possível confusão da defesa, demonstrando que foram lavrados dois Autos de Infração sobre a mesma matéria, falta de recolhimento do ICMS-DIFAL, sendo que no outro, de nº 178891.0027/22-0, foi apurada a falta de recolhimento do ICMS-DIFAL das operações regularmente escrituradas na EFD, no qual considerou os recolhimentos, valores registrados a título de DIFAL na EFD.

O ICMS-DIFAL é devido, conforme previsto no art. 4º, inc. XV da Lei nº 7.014/96, in verbis.

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

XV - da entrada ou da utilização, conforme o caso, efetuada por contribuinte do imposto, de mercadoria, bem ou serviço, em decorrência de operação interestadual ou de serviço cuja prestação tenha sido iniciada em outra unidade da Federação, quando a mercadoria ou bem forem destinados ao seu uso, consumo ou ativo permanente ou quando o serviço não estiver vinculado a operação ou prestação subsequentes alcançadas pela incidência do imposto.

Já o Regulamento do ICMS, Decreto nº 13.780/2012, determina do seu art. 305, § 4º, inc. III, alínea “a”, a forma de pagamento do ICMS-DIFAL pelos contribuintes que apuram o imposto no regime de conta corrente fiscal, caso em análise.

Art. 305. No regime de conta corrente fiscal, os contribuintes apurarão, no último dia de cada mês, o imposto a ser recolhido em relação às operações ou prestações efetuadas no período, com base nos elementos constantes em sua escrituração fiscal. (...)

§ 4º Constitui débito fiscal, para efeito de cálculo do imposto a recolher: (...)

III - o valor correspondente à diferença de alíquotas:

a) nas aquisições de mercadorias ou bens destinados a uso, consumo ou ativo imobilizado do adquirente;

Da leitura dos dispositivos transcritos, conclui-se ser devido o ICMS-DIFAL nas operações arroladas pelo autuante, sendo que a forma de pagamento necessita que o contribuinte registre na sua escrituração fiscal todas

as notas fiscais.

*Ressalto que a defesa argui que o crédito tributário exigido, é improcedente em razão de ter efetuado o pagamento do imposto na forma prevista no RICMS/2012, sem, contudo, atentar para o fato de que as notas fiscais, motivo da exação, sequer fora escriturada.*

*Inclusive, quanto a este fato é importante ressaltar que a autuada não trouxe aos autos nenhuma prova do registro na sua EFD das notas fiscais relacionadas à autuação, fato que sepulta o argumento defensivo e reforça ser correta a autuação.*

*Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

Inconformado com a decisão de piso, o recorrente apresenta Recurso Voluntário às fls. 56/72, onde inicialmente relata quanto à decisão de primeira instância, disse que não foi acatado a alegação da flagrante Decadência Parcial do Auto de Infração em epígrafe.

Pontuou no julgamento de piso que o presente procedimento fiscal foi feito em separado de outros dois Autos de Infração, mas da mesma infração e período, pelo fato de que as notas fiscais listadas no que ora discutimos se restringem, tão somente, a documentos fiscais não registrados na Escrituração Fiscal Digital da autuada.

Preliminarmente, esclarece que somente quando da ciência do Auto de Infração é que a empresa soube que não havia registrado as listadas notas fiscais, e durante toda a Fiscalização esteve disponível para regularização de quaisquer inconsistências de caráter formal ou acessório, que pudesse atrapalhar o bom andamento dos trabalhos do Auditor Fiscal, mas em nenhum momento a empresa foi intimada a regularizar alguma falta de registro de documentos fiscais em sua escrituração.

Assinala que o presente procedimento fiscal foi realizado “em separado” dos Autos de Infração de nºs 1788910026223 (*deixou de recolher ICMS relativo à diferença de alíquota na utilização de serviço de comunicação, cuja prestação teve início em outra unidade federada, não sendo vinculada a operação ou prestação subsequente alcançada pela incidência do imposto – julho a dezembro de 2017 e janeiro a julho de 2018*) e 1788910027220 (*deixou de recolher ICMS relativo à diferença de alíquota internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades federadas, destinadas no ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento – julho a setembro, novembro e dezembro de 2017, fevereiro, maio e julho de 2018*), mas que cobram a mesma infração para os mesmos exercícios, qual seja, DIFAL de ativo imobilizado, o que nos causou estranheza desde a ciência das autuações, como se observa nas telas de fls. 58/59.

Reproduz a forma de cálculo do DIFAL, conforme o disposto no § 4º, do art. 305 do RICMS e afirma que o imposto é calculado nota a nota, mas a sua apuração é feita em conjunto e inserida à do imposto normal. Esclarece que os valores lançados a débito pela empresa, a título de DIFAL de Ativo Imobilizado e Uso e Consumo, em cumprimento ao disposto no dispositivo legal do RICMS acima transcrito, foram realizados corretamente conforme atestado pelo próprio Relatório do Acórdão em questão, ora discutido, em sua página 3, e não foram considerados no presente PAF, pela justificativa de que foram considerados em outro dos dois Autos de Infração desta mesma infração, numa total comprovação da incorreção do presente procedimento “em separado”.

Pontua que a eventual falta de registro de documentos fiscais na escrita do Contribuinte, por qualquer motivo, é uma obrigação acessória, prevista sua penalidade no inciso IX do caput do art. 42 da Lei nº 7014/96.

Adiciona que os valores lançados a título de DIFAL na EFD da Recorrente se referem ao imposto calculado referente ao período (mês), baseado nas operações realizadas de aquisição de ativo imobilizado ou uso e consumo, independentemente se estavam registradas ou não, no que protesta no momento ao afirmado pelo Auditor Fiscal.

Disse que constatou o equívoco no julgamento de piso quando em seu Voto o Relator afirma que “*não se oportunizou à Administração Tributária proceder a homologação*” de parte desses lançamentos (os não registrados), o que se revela por demais incoerente, haja vista que a Fiscalização pôde realizar a presente lavratura de Auto de Infração, listar as Notas Fiscais, colocar seus detalhes como chave de acesso, base de cálculo, valor de ICMS, descrição dos itens, exatamente pelo fato de que nos dias atuais as operações de aquisição e venda são realizadas

através de Notas Fiscais Eletrônicas, que ficam à disposição do Fisco antes mesmo das saídas das mercadorias e bens.

Salienta que a Administração Tributária sempre pôde realizar a homologação do lançamento do imposto, pois conseguiu, sem sobressaltos, realizar a auditoria com os documentos fiscais eletrônicos recebidos pela Recorrente, e confirmados pela autuada através de eventos próprios da NF-e, e também pôde ser feita toda instrução e análise do contencioso em primeira instância, e que ora se encontra em sede recursal. Lembramos, mais uma vez, que a empresa declarou em suas EFD's os débitos de DIFAL calculados, como atestado pelo próprio julgamento em seu voto, atestando que a empresa recolheu pelo menos parcialmente o DIFAL.

Pondera que a alegação do Julgamento de piso é que a empresa não declarou seus débitos, por conta da não escrituração das presentes notas fiscais. Este entendimento é equivocado, como restará provado.

Transcreve o Incidente de Uniformização da PGE sobre a decadência (PGE 2016.194710-0 – Art. 150, § 4º do CTN). Ressalta que “operações declaradas” não se restringe tão somente àquelas escrituradas na EFD, mas é preciso levar em conta, também, que existem eventos no ambiente nacional da Nota Fiscal Eletrônica que declaram a ciência das operações, a exemplo do Evento “Confirmação da Operação”.

Aponta que através deste tipo de Evento o contribuinte declara que reconhece a operação, tanto ao Remetente fornecedor quanto ao Fisco, através de Evento específico vinculado ao sistema Nacional da NF-e, conforme demonstrados em todos os exemplos a seguir.

Junta todas as operações de recebimento dos produtos constantes dos documentos fiscais base da autuação, onde é confirmado, através da inserção de Evento próprio ao sistema do Ambiente Nacional da NF-e, qual seja, o de “Confirmação da Operação”, atestado por ela própria onde consta como “Autor do Evento”, com seu CNPJ constante dos comprovantes, conforme fls. 62/71.

Diante de todo exposto o débito é parcial efetivado pela autuada em sua Escrita Fiscal, juntamente com o recolhimento do ICMS NORMAL do período, e que fundamenta a aplicação da Decadência Parcial no caso.

Pondera que a interpretação do entendimento firmado pela PGE através de seu Incidente de Uniformização não é restrita apenas à EFD, pois não há literalidade neste sentido, devendo ser interpretada, deste modo, em sentido amplo, pois fala em “operações declaradas”, o que de fato ocorreu através dos Eventos de “Confirmação da Operação” declarados pela Recorrente e sustenta que adquiriu e declarou as operações em questão de boa fé.

Destaca, ainda, que a EFD e a NF-e fazem parte do mesmo projeto, o SPED, conforme apresentado em seu site oficial <http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/964>. Entende que não há previsão legal para a presente descaracterização realizada em sede de julgamento de Primeira Instância. Roga pela nulidade do julgamento de piso para seu refazimento ou que se dignem a julgar o presente PAF como Improcedente Parcial.

Conclui e pede pela nulidade da Decisão recorrida ou Procedência Parcial do Auto de Infração no sentido de reconhecer a decadência imposta.

## VOTO VENCIDO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão que julgou pela Procedência do Auto de Infração em epígrafe, lavrado para exigir imposto e multa em decorrência da constatação de que a empresa *“Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento, mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento, para os fatos apurados em fevereiro a maio e novembro de 2017”*. O autuante ainda referiu-se *“às aquisições de CAMINHÕES TRA/C. TRATOR, MARCA: VOLVO, MODELO: FH 460 6X2T C/ 3 EIXOS, ANO FAB/MOD: SEMINOVO, SRTQIQ 45 1 C AUT-BL CIR-ESCO-C, TANQUE PLATAFORMA ALUMINO 690 MM 430 L SCANIA (CLASSE VII), para-lama Randon/Fachini, suporte para-lama Randon, alavancas, juntas, eixo, mangueira, abraçadeira,*

*lona de freio, mola, conforme Notas Fiscais não registradas na EFD-Escrituração Fiscal Digital relacionadas no demonstrativo Moscato\_2017\_2018\_Difal\_NR, parte integrante do Auto de Infração, cópia entregue ao Autuado.”*

Em sede de preliminar a recorrente volta a arguir a Decadência Parcial do Auto de Infração em epígrafe, referente aos fatos geradores que ocorreram entre 01/01/2017 e 31/07/2017, tendo em vista que a ciência da autuação ocorreu em 01/08/2022 com base na regra prevista no art. 150, § 4º do CTN.

Entendo que a recorrente tem razão, tendo em vista que a Fazenda Pública tinha conhecimento das atividades da recorrente, no entanto foi inerte na sua função fiscalizatória. Há de se deixar claro que, apesar de não ter cumprido a obrigação acessória de escriturar notas fiscais em seu SPED, as mesmas foram registradas e conhecidas através dos eventos no ambiente nacional da Nota Fiscal Eletrônica onde foram declaradas a ciência das operações, a exemplo do Evento “Confirmação da Operação”, ou seja, dessa forma, tanto a recorrente quanto o Fisco tinham conhecimento das operações, através de Evento específico vinculado ao sistema Nacional da NF-e, para tanto, juntou provas as fls. 62/71.

Ressalte-se que a recorrente não praticou dolo, fraude ou simulação, ao menos não restou caracterizado no Auto de Infração. De tal sorte me alinho ao Conselheiro Anderson Ítalo Perreira em seu Voto Divergente no Acórdão nº 0142-11/23-VD, quando ele diz que:

*“A natureza da obrigação inadimplida (se principal ou acessória) não influencia a contagem do prazo decadencial, até mesmo porque derivam do mesmo fato gerador que é o marco para a sua aferição, em regra. Como venho me manifestando reiteradas vezes, não parece ter sentido a distinção da natureza da obrigação ou mesmo realizar a segregação das operações realizadas pelo contribuinte (diferenciando aquelas “declaradas” das “não declaradas”) para definir o prazo para que se perfectibilize a perda do direito ao lançamento. Os tributos sujeitos ao lançamento por homologação se subordinam ao art. 150 do CTN, em regra, sem distinção quanto à natureza principal ou acessória da obrigação que deles surge.*

*E, se admitida que a homologação tácita é da atividade da pessoa jurídica, não há justificativa para diferenciar operações declaradas de não declaradas. Afinal, se os seus efeitos somente pudessem recair sobre aquilo que foi informado, ainda que o pagamento fosse parcial, não haveria sequer razão para cogitar de decadência, pois tributo declarado é crédito tributário constituído (art. 129-A do COTEB c.c. art. 54-A do RPAF/BA e Súmula nº 436 do STJ), que se sujeita à prescrição e não à decadência, e, aquilo que foi recolhido, tem por consequência a extinção do crédito correspondente, na forma do art. 156, I do CTN.*

*(...)*

*Logo, é a entrega da declaração que proporciona a ciência da atividade, autorizando o exercício da fiscalização, independentemente até mesmo do seu conteúdo. Afinal, a entrega de uma “declaração zerada” também inicia o prazo de decadência, já que se trata de situação completamente diferente da ausência de qualquer declaração.*

*Seguindo o mesmo raciocínio, não restam dúvidas de que a aplicação do art. 173, I do CTN, para tributos sujeitos a lançamento por homologação, somente é viável quando não há entrega de declaração, a princípio, pois, nestes casos, não se pode considerar a autoridade administrativa ciente de qualquer atividade exercida pelo sujeito passivo, no âmbito de sua competência.*

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

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

*A possibilidade de contar o prazo em momento distinto do fato gerador acaba refletindo medida excepcional, nestes tributos, que somente se justifica, como se vê no dispositivo acima transcrito, porque, embora pudesse o crédito ser constituído no momento da sua ocorrência, por desconhecimento da atividade pelo Fisco, o ato administrativo competente não pode ser efetivado, o que contrasta com as hipóteses de entrega de declaração, pois, não há dúvidas de que a partir de então já se conhece alguma atividade ou já se encontra constituído algum crédito.*

*(...)*

*O raciocínio é coerente, pois, a entrega de declaração dispara a contagem do prazo de homologação tácita não apenas do que informa, como também das operações omitidas, embora realizadas, porque, o que já foi objeto de pagamento antecipado, não depende de ato comissivo para ser confirmado, pois representa débito confessado e adimplido, situação que não muda em razão de existir ou não omissão. Observe-se, por exemplo, que a eventual desconformidade na declaração entregue não permite que se promova o lançamento correspondente ao montante que já foi pago, resultando na extinção parcial do débito, ainda que não “homologado expressamente”.*

*O que foi declarado, por sua vez, ainda que sem o respectivo pagamento, constitui definitivamente o crédito tributário, de modo a não mais se falar em decadência. Quanto aos créditos fiscais, a própria hipótese de sua apropriação e/ou utilização dependem da existência de escrituração, inclusive quando indevidos, uma vez que não podem ser gerados por operações não declaradas as quais, da mesma forma, são imprestáveis para constituir débito passível de compensação.*

*Dito de outro modo, a homologação do lançamento, sobretudo em sua modalidade “tácita”, não se restringe ao que já foi recolhido. Caso contrário, a própria condição resolutória perderia sua função, pois, tem como finalidade a verificação da regularidade do que foi apurado, declarado e eventualmente recolhido pelo contribuinte. Se, ao invés disso, fosse apenas “carimbar” os acertos daquilo que foi apurado e declarado, sem verificar a conformidade das informações prestadas com as efetivamente realizadas, não haveria qualquer necessidade da sua existência, pois, o que foi declarado e recolhido antecipadamente se considera quitado e o não recolhido, embora declarado, é débito confessado, vencido e não pago, situações jurídicas que não dependem da homologação para surgir e não comportam mais o exame da decadência.*

*Reforça esse pensamento a própria existência de uma modalidade tácita da homologação, por expor que a condição é estabelecida também como um dever do Fisco de praticar os atos que lhe competem no mesmo prazo, sob pena de convalidá-los automaticamente pela inércia. Mas, não há necessidade de condicionar o débito espontaneamente confessado a uma conduta da administração, o que implica a necessidade de se dar o alcance amplo à homologação do lançamento, para abarcar as operações não incluídas na declaração entregue, e não o restringir, ou seja, considerando a sua atividade com um todo, sob pena de esvaziar sua própria razão de existir.*

*Assim, dirijo do Ilmo. Relator, para dar Provimento Parcial ao recurso para reconhecer a decadência de todos os créditos lançados cujo fato gerador ocorreu mais de cinco antes da data da ciência do contribuinte (06/07/2021), ou seja, as cobranças relativas às competências anteriores a julho de 2021.”*

Do exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário acolhendo a decadência para os fatos geradores ocorridos entre 01/01/2017 e 31/07/2017, restando a competência de 30/11/2017 no valor de R\$ 263,76.

#### VOTO VENCEDOR

Quero pedir vênias à nobre Relatora para apresentar entendimento divergente, especificamente naquilo que se refere ao termo *a quo* da contagem do prazo decadencial, nos termos em que segue.

Inicialmente, é importante demarcar a situação fática ensejadora da autuação. Trata-se de exigência de diferença de alíquotas sobre aquisições interestaduais de bens destinados ao ativo imobilizado da empresa, relativamente a documentos fiscais NÃO LANÇADOS NA ESCRITA FISCAL DA EMPRESA AUTUADA, conforme se extrai da descrição dos fatos, constante da peça inaugural do lançamento, abaixo reproduzido.

*“Referente às aquisições de CAMINHÕES TRA/C. TRATOR, MARCA: VOLVO, MODELO: FH 460 6X2T C/ 3 EIXOS, ANO FAB/MOD: SEMINOVO, SRTQIQ 45 1 C AUT-BL CIR-ESCO-C, TANQUE PLATAFORMA ALUMINO 690 MM 430 L SCANIA (CLASSE VII), para-lama Randon/Fachini, suporte para-lama Randon, alavancas, juntas, eixo, mangueira, abraçadeira, lona de freio, mola, conforme Notas Fiscais não registradas na EFD-Escrituração Fiscal Digital relacionadas no demonstrativo Moscato\_2017\_2018\_Difal\_NR, parte integrante do Auto de Infração (grufo acrescido), cópia entregue ao Autuado.”*

Frise-se que não se trata de ocorrência isolada, em um determinado dia, ou mesmo mês, mas fato reiterado que se repetiu ao longo dos meses de fevereiro, março, abril, maio e novembro/2017, conforme aponta a peça acusatória.

Assim, cuida-se de conduta omissiva que consistiu no ocultamento da operação, resultando em inexistência de débito bem como da própria operação autuada.

Sendo ato omissivo, é forçoso admitir que se aplica o Incidente de Uniformização PGE nº 2016.194710-0, cuja Nota 1 esclarece o seguinte:

*“Nota 1: Conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, com fundamento no art. 173, inc. I, do CTN, quando: a) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, mas não efetua o respectivo pagamento; b) o contribuinte não declara a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omite a realização da operação ou prestação tributável (grufo acrescido); c) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, efetua o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente, o Fisco verifica que o valor recolhido foi menor que o efetivamente devido em virtude da configuração de dolo, fraude ou simulação.”*

Nesse mesmo sentido é o enunciado da Súmula 555 do STJ que firmou o entendimento de que se aplica a contagem do prazo decadencial com base no art. 173, inciso I do CTN, conforme abaixo.

*“Súmula 555-STJ: 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. STJ. 1ª Seção. Aprovada em 09/12/2015. DJe 15/12/2015.”*

Assim, parece-me inadequado se aplicar o prazo decadencial estabelecido no art. 150, § 4º do CTN, uma vez que tal decisão se afigura como contrária à jurisprudência administrativa e judicial hegemônicas.

Destaque-se que, ao contrário do que assevera a decisão citada pela relatora, a averiguação do quanto declaração se afigura como uma atividade não apenas útil, mas principalmente necessária para que se apure a correção da base de cálculo informada, bem como da alíquota. É necessário também verificar-se o correto tratamento dispensado ao aspecto material da hipótese de incidência, quanto à isenção ou não incidência tributária, além do aspecto temporal da operação declarada.

Como se vê, há variadas razões para se exigir a declaração da operação, sem o que a administração fazendária fica sujeita a empreender esforços adicionais para descortinar o fato ocultado.

De fato, soa contraditório querer-se extrair consequências jurídicas de uma declaração entregue, para além do seu conteúdo, repercutindo na antecipação da contagem do prazo decadencial relativo a operações que não fazem parte do seu conteúdo. Ou seja, se a declaração entregue não tiver alguma relevância para a demarcação do termo a quo da contagem do prazo decadencial, esse relevo, por uma questão de coerência, só pode repercutir sobre os fatos nela declarados, e não quanto aos demais não referidos.

Do exposto, peço vênha à nobre Relatora para divergir e votar pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **178891.0025/22-7**, lavrado contra **TRANSPORTADORA MOSCATO TRANSPORTE RODOVIÁRIO LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 88.515,56**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Luiz Alberto Amaral de Oliveira, Ildemar José Landin e Rubens Bezerra Soares.

VOTO VENCIDO – Conselheiros: Valdirene Pinto Lima, Anderson Ítalo Pereira e Rafael Benjamin Tomé Arruty.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 07 de julho de 2023.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

VALDIRENE PINTO LIMA – RELATORA/VOTO VENCIDO

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA - VOTO VENCEDOR

EVANDRO KAPPES - REPR. DA PGE/PROFIS