

PROCESSO	- A. I. N° 269130.0010/19-5
RECORRENTES	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e CARLOS RODRIGUES DE SANTANA
RECORRIDOS	- CARLOS RODRIGUES DE SANTANA e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS	- RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTARIO – Acórdão 1ª JJF n° 0050-01/24-VD
ORIGEM	- DAT SUL / INFAS OESTE
PUBLICAÇÃO	- INTRANET 18.01.2025

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0316-11/24-VD

EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. OPERAÇÕES ESCRITURADAS NOS LIVROS PRÓPRIOS. Alegações defensivas restaram comprovadas e elidiram parte da autuação. Análise feita constatou assistir razão em parte ao autuado. Refeitos os cálculos, reduzindo-se o débito. Não acolhida a decadência arguida. Mantida a Decisão recorrida. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime. Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso de Ofício e Voluntário interposto em razão do Acórdão 1ª JJF N° 0050-01/24-VD, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em tela, lavrado em 15/03/2019, para reclamar ICMS no valor histórico de R\$ 754.504,91, acrescido das multas de 60%, imputando ao autuado o cometimento da seguinte infração à legislação do ICMS:

Infração 01 – 02.01.01 - Deixou de recolher o ICMS no(s) prazo(s) regulamentar(es) referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios.

Período de ocorrência: janeiro a junho, agosto a dezembro de 2014, janeiro, março a novembro de 2015, janeiro e fevereiro de 2016, fevereiro, abril a agosto e novembro de 2017.

A 1ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia 09/04/2024 e decidiu pela Procedência em Parte, por unânime do Auto de Infração nº 269130.0010/19-5. O Acórdão foi fundamentado nos termos a seguir reproduzidos.

“VOTO”

A acusação fiscal é de que o autuado deixou de recolher o ICMS nos prazos regulamentares referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios.

Inicialmente, cabe apreciar a prejudicial de mérito arguida pelo impugnante, no tocante à ocorrência da decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário até 30/04/2014, em conformidade com o art. 173, II, do CTN, pugnando pelo reconhecimento da homologação tácita, em virtude do transcurso do prazo decadencial entre a data do pagamento supostamente a menos até a cientificação do presente Auto de Infração.

Vale assinalar que após um detalhado e minucioso estudo sobre a matéria decadência, inclusive a repercussão das autuações nos julgamentos realizados na esfera judicial, notadamente nos tribunais superiores, a Procuradoria Geral do Estado da Bahia/Procuradoria Fiscal, promoveu a uniformização de sua orientação jurídica sobre esse tema, tendo editado o Incidente de Uniformização nº. PGE 2016.194710-0, no qual firmou o entendimento de que: 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. Foi observado no referido Incidente de Uniformização que, no caso de ocorrência de dolo, fraude ou simulação, não se aplicaria a regra do art. 150, § 4º, mas sim do art. 173, I, ambos do CTN.

Por outro lado, quanto à contagem do prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que lançamento poderia ter sido efetuado, com fundamento no art. 173, I do CTN, o entendimento firmado apontou no sentido de que conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, 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 valor efetivamente devido em virtude da configuração de dolo, fraude ou simulação.

A análise do entendimento manifestado pela PGE/PROFIS permite concluir que não ocorreu a decadência pretendida pelo impugnante, haja vista que, no presente caso, cabível a aplicação da situação “a” acima referida, ou seja, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, mas não efetua o respectivo pagamento.

Conforme a acusação fiscal, a infração imputada ao autuado é a seguinte: Deixou de recolher o ICMS no(s) prazo(s) regulamentar(es) referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios.

Vale dizer que o autuado declarou a ocorrência do fato jurídico tributário, apurou o montante do imposto devido, mas não efetuou o respectivo pagamento, desse modo, a contagem do prazo decadencial se dá a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que lançamento poderia ter sido efetuado, consoante o art. 173, I do CTN.

Como o Auto de Infração foi lavrado em 15/03/2019, com data da ciência em 30/04/2019, via DT-e - Domicílio Tributário Eletrônico, e a contagem do prazo decadencial ocorre a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 173, I do CTN, não ocorreu a decadência do direito de a Fazenda Pública Estadual de constituir o crédito tributário.

No mérito, o autuado alega que a autuação foi realizada exclusivamente por meio do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), sendo composto por projetos distintos, ou seja, Escrituração Contábil Digital (SPED Contábil), Escrituração Fiscal Digital (SPED Fiscal) e a Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), sendo que por meio deles é realizada uma integração entre as três esferas governamentais fiscalizatórias, no caso federal, estadual e municipal, contudo, que também escritura as DMAs mensais que é a Declaração Mensal de Apuração do ICMS.

A autuante contesta a alegação defensiva dizendo que o autuado confunde a Escrituração Fiscal Digital – EFD com as Declarações Econômico-Fiscais. Diz que a DMA pode ser modificada de ofício, sempre que divergirem com os dados constantes nos livros e documentos fiscais, o que não ocorre com a EFD, haja vista que as EFDs são livros fiscais, destacando a diferença de status entre os dois tipos de documentos.

Observo que na 1ª Informação Fiscal a autuante acatou parte das alegações defensivas atinentes aos exercícios de 2016/2017, referentes a pagamentos de Autos de Infração relativos a alguns dos valores exigidos, o que implicou em refazimento dos cálculos e redução do valor do débito, conforme novos demonstrativos que elaborou.

No que concerne aos exercícios de 2014 e 2015, a autuante alegou que o autuado apresentou uma planilha, na qual acrescenta o valor de um saldo credor anterior no valor de R\$ 215.052,23 oriundo de transações ocorridas em 2012 e 2013, bem como traz uma coluna em que considera os valores das antecipações parciais recolhidas e alguns estornos de débito.

A autuante acatou os valores, inclusive as antecipações parciais encontradas nos sistemas da SEFAZ/BA e o Auto de Infração referente ao mês de julho de 2015, contudo, não acatou os valores do saldo credor e dos estornos de débitos, alegando que o impugnante não apresentou documentos fiscais que os acobrem, mas apenas as DMAs.

Assinalou que a planilha revista resulta em novos valores a recolher, sendo que as colunas em amarelo se referem a valores encontrados nos sistemas da SEFAZ/BA, conforme demonstrativo que apresenta. Manteve a autuação nos valores apontados no demonstrativo que elaborou no total de R\$ 343.769,00.

Ocorreu que na sessão de julgamento realizada em 21/05/2021, após análise e discussão, os Julgadores que compõem esta Junta de Julgamento Fiscal concluíram pela necessidade de conversão do feito em diligência à INFRAZ OESTE (fl. 146), a fim de que a autuante ou outro Auditor Fiscal designado adotasse as seguintes providências:

1. Esclarecesse o motivo pelo qual os valores dos créditos originariamente apontados na autuação constantes do demonstrativo na coluna “Créditos E” são diferentes dos valores apontados na mesma coluna “Créditos E” do demonstrativo elaborado na revisão realizada na 1ª Informação Fiscal. Caso não houvesse explicação mantivesse os valores originais;

2. Quanto aos créditos fiscais considerados no levantamento, inclusive na revisão realizada na 1ª Informação Fiscal, considerasse exclusivamente os créditos efetivamente e regularmente escriturados, haja vista que não há como deduzir créditos fiscais não escriturados, inclusive referente à antecipação parcial.

Ocorreu que no cumprimento da diligência a autuante explicou que no tocante à divergência entre os valores dos créditos originariamente apontados na autuação constantes do demonstrativo na coluna “Créditos E” e os valores apontados na mesma coluna “Créditos E” do demonstrativo elaborado na revisão realizada na 1ª Informação Fiscal, os créditos encontrados na tabela anexa ao Auto de Infração referem-se aos valores do resumo da apuração apresentado nos registros E110 das EFDs e os valores dos créditos da 1ª Informação



Fiscal, erroneamente, acompanham a tabela apresentada pelo autuado em sua Defesa, sendo esta a razão da diferença observada pela Junta de Julgamento Fiscal.

Quanto à solicitação contida na diligência disse que para que considerasse, exclusivamente, os créditos efetivamente e regularmente escriturados, nos termos do art. 31, parágrafo único, da Lei nº. 7.014/96, atendendo à determinação do legislador, o valor a recolher permanece o mesmo indicado originalmente no Auto de Infração, ou seja, R\$ 754.504,91, calculado de acordo com os valores lançados na escrita fiscal.

Após análise e discussão em pauta suplementar, esta Junta de Julgamento Fiscal deliberou pelo retorno do PAF em diligência à INFRAZ OESTE (fls. 172/173), a fim de que o diligenciador procedesse revisão do levantamento fiscal considerando os valores constantes nos registros E110 das EFDs, conforme originalmente apontados na autuação na coluna “Créditos E”.

Solicitou-se, também, que conforme procedido pela autuante na 1ª Informação Fiscal, o diligenciador considerasse a alegação defensiva de existência de Autos de Infração relativos a alguns valores atinentes aos exercícios de 2016/2017, e refizesse os cálculos excluindo os valores originalmente exigidos indevidamente, bem como, conforme procedido na 1ª Informação Fiscal, no tocante aos exercícios de 2014 e 2015, excluisse os valores referentes ao ICMS antecipação parcial encontrados nos sistemas da SEFAZ/BA e o valor constante no Auto de Infração relativo ao mês de julho 2015. Solicitou-se, ainda, que caso o autuado apresentasse elementos comprobatórios referentes aos valores do saldo credor e dos estornos de débitos alegados, e não apenas as DMAs, considerasse referidos valores na revisão fiscal. Após as verificações e análises aduzidas acima, elaborasse novos demonstrativos/planilhas com os ajustes e correções realizados.

Ocorreu que a autuante se pronunciou repetindo os termos da 2ª Informação Fiscal prestada no cumprimento da diligência anteriormente solicitada, apresentando as mesmas tabelas e mantendo o valor originalmente apontado no Auto de Infração de R\$ 754.504,91.

Os julgadores que compõem esta Junta de Julgamento Fiscal, após análise e discussão, concluíram que diante dos elementos constantes dos autos, especialmente as planilhas elaboradas pela autuante, referentes a autuação original e a 1ª Informação Fiscal, não haveria necessidade de retornar o PAF em nova diligência, por ser possível se fazer os ajustes anteriormente solicitados.

Assim é que, no tocante aos exercícios de 2014/2015, considerando o valor constante na coluna “Créditos E” originalmente elaborada pela autuante; considerando os valores corretamente acatados pela autuante na 1ª Informação Fiscal, inclusive os valores referentes ao ICMS antecipação parcial encontrados nos sistemas da SEFAZ/BA e do Auto de Infração referente ao mês de julho de 2015, o valor do ICMS devido nos referidos exercícios passa para R\$ 154.063,15, conforme demonstrativo de débito abaixo e demonstrativos analíticos constantes do CD acostado à fl. dos autos:

EXERCÍCIOS DE 2014/2015

Data de Ocorrência	ICMS devido (R\$)
31/01/2014	40.502,54
28/02/2014	12.630,38
31/03/2014	23.865,60
31/08/2014	21.247,36
30/09/2014	27.725,89
30/11/2014	3.960,27
31/12/2014	21.657,72
31/01/2015	2.473,39
TOTAL	154.063,15

Vale observar que por assistir razão a autuante quanto à inexistência de elementos comprobatórios referente ao saldo credor e estornos de débitos aduzido pelo autuado, referidos valores não foram também acatados, haja vista que o autuado não apresentou documentos fiscais que os acobertem, mas apenas as DMAs que por si só não podem ser consideradas.

Do mesmo modo, no tocante aos exercícios de 2016/2017, na 1ª Informação Fiscal a autuante acatou parte das alegações defensivas referentes a pagamentos de Autos de Infração relativos a alguns dos valores exigidos e recolhimentos efetuados, sendo que com os ajustes agora realizados também foram considerados, passando o valor total do ICMS devido nestes exercícios para R\$ 88.559,27, conforme demonstrativo sintético de débito abaixo e demonstrativos analíticos constantes do CD acostado à fl. dos autos:

EXERCÍCIOS DE 2016/2017

Data de Ocorrência	ICMS devido (R\$)
28/02/2016	1.493,98
28/02/2017	0,46
31/07/2017	57.546,52
31/08/2017	29.518,31
TOTAL	88.559,27

Diante do exposto, a infração é parcialmente subsistente no valor total de ICMS devido de R\$ 242.622,42.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

Como o valor desonerado do Auto de Infração tem crédito tributário superior a R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais), a 6ª JJF interpôs Recurso de Ofício com supedâneo no art. 169, I do RPAF/99.

O Autuado apresentou Recurso Voluntário, nos termos do Art. 169, I, “b” do RPAF/99, no qual suscitou a decadência do lançamento e esclarece que no tocante ao lançamento por homologação, que é o caso do ICMS, o prazo decadencial tem início no primeiro dia do exercício em que o imposto deveria ter sido lançado, quando não se tem como vislumbrar a data da ocorrência do fato gerador (art. 173, inciso I do CTN) e da data do respectivo fato quando se puder determiná-la (art. 150, § 4º do CTN). Afirma que no Acórdão Recorrido, não houve declaração de ocorrência de fato gerador, apuração do montante devido e não efetivação do recolhimento, mas sim, **efetivo pagamento**, só que em tese, em valor inferior ao que o fisco entende o correto.

Informa que houve pagamento do ICMS através da compensação com os créditos lançados e que inclusive, sua legalidade é questionada pela presente Autuação.

Defende que houve o pagamento do ICMS, e entende que por esse motivo o direito do FISCO em cobrar eventual ICMS devido até 30/04/2014 decaiu. Pugna pelo reconhecimento da homologação tácita por transcurso do prazo decadencial entre a data do pagamento supostamente menor até a notificação do presente Auto de Infração, (art. 150, § 40 do CTN).

Pugna pela improcedência da autuação devido pagamento do ICMS, aduzindo que a fiscalização se restringiu a análise do SPED da atuada do período de 2014 a 2017, deixando de analisar de forma detalhada cada operação, mercadoria envolvida, tampouco das DMA'S mensais que é a Declaração Mensal de Apuração do ICMS.

Afirma em que pese ter sido acolhida grande parte dos argumentos de defesa, é **necessário a realização de diligência**.

Para o ano de 2014 aponta que o saldo devedor de ICMS informado pelo SPED em 2014 foi pago/compensado com os créditos de ICMS acumulados nos anos de 2012 e 2013.

Explica que em 2014, o débito declarado na EFD está diferente da DMA, no SPED não foi feito os ajustes de lançamento do crédito de antecipação parcial e não foi informado o saldo credor do período anterior no valor de R\$ 215.052,23, referente ao ANO DE 2012 E 2013, conforme declarado na DMA.

Já para 2015 diz que por equívoco declarado na EFD está diferente da DMA, uma vez que no SPED não foram feitos os ajustes informando o lançamento do crédito de antecipação parcial.

Continua a esclarecer que o saldo devedor de ICMS nos anos de 2016 e 2017 foram objeto dos Autos de Infração nºs 850000.1304/16-5 e 850000.7716/17-1, devidamente quitados através de parcelamento deferido e homologado pela SEFAZ-BA, como atesam os extratos dos PAF's juntados aos autos, o que evidencia que não existe qualquer saldo de ICMS devido.

Informa ainda que o ICMS devido no mês de novembro/2016 pago através do parcelamento do PAF 850000.7014/16-9. Com relação a 2017 fevereiro foi pago através do parcelamento do PAF 850000.1499/17-9. Os meses de abril e maio foram pagos através do parcelamento do PAF 850000.3352/17-5. O ICMS devido em junho foi pago através do parcelamento do PAF 850000.3460/17-2.

VOTO

Observo que a decisão da 1ª JJF (Acórdão JJF N° 0050-01/24VD) julgou Procedente em Parte o Auto de Infração e reduziu a condenação do autuado de R\$ 754.504,91 para R\$ 242.622,42.

De início, passo a analisar o Recurso de ofício.

O contribuinte em sua impugnação *aponta* que a autuação foi realizada apenas pelos Sistemas Escrituração Fiscal Digital (SPED Fiscal) e Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), contudo, que também escritura as DMAs mensais que é a Declaração Mensal de Apuração do ICMS.

A auditora, em sua informação fiscal afirma que o autuado atrapalha confunde a Escrituração Fiscal Digital – EFD com as Declarações Econômico-Fiscais. E coloca que a DMA pode ser modificada de ofício, sempre que divergirem com os dados constantes nos livros e documentos fiscais, o que não ocorre com a EFD, haja vista que as EFDs são livros fiscais, destacando a diferença de status entre os dois tipos de documentos.

A autuante, em sua 1^a Informação Fiscal acatou parte dos argumentos apontados na defesa do contribuinte referentes aos exercícios de 2016/2017, relativos a pagamentos de alguns dos valores exigidos, o que implicou em refazimento dos cálculos e redução do valor do débito, e elaborou novos demonstrativos.

Já no que toca aos exercícios de 2014 e 2015, a autuante aduziu que o autuado apresentou uma planilha, que acrescenta o valor de um saldo credor anterior no valor de R\$ 215.052,23 relativo as operações realizadas em 2012 e 2013, e traz ainda uma coluna em que considera os valores das antecipações parciais recolhidas e alguns estornos de débito.

Constatou que a autuante acolheu os valores, inclusive as antecipações parciais encontradas nos sistemas da SEFAZ/BA e o Auto de Infração referente ao mês de julho de 2015, mas, não aceitou os valores do saldo credor e dos estornos de débitos, sustentando que o impugnante não apresentou documentos fiscais que provem seus argumentos, tendo se baseado apenas nas DMAs. E ao final, a autuante destacou que a planilha após nova análise resultou em novos valores a recolher, sendo que as colunas em amarelo se referem a valores encontrados nos sistemas da SEFAZ/BA, conforme demonstrativo que apresenta. Manteve a autuação nos valores apontados no demonstrativo que elaborou no total de R\$ 343.769,00.

Registro que na sessão de julgamento realizada em 21/05/2021, após análise e discussão, os Julgadores da Junta de Julgamento Fiscal concluíram pela necessidade de conversão do feito em diligência à INFRAZ OESTE (fl. 146), a fim de que a autuante ou outro Auditor Fiscal designado adotasse as seguintes providências:

“1. Esclarecesse o motivo pelo qual os valores dos créditos originariamente apontados na autuação constantes do demonstrativo na coluna “Créditos E” são diferentes dos valores apontados na mesma coluna “Créditos E” do demonstrativo elaborado na revisão realizada na 1^a Informação Fiscal. Caso não houvesse explicação mantivesse os valores originais;

2. Quanto aos créditos fiscais considerados no levantamento, inclusive na revisão realizada na 1^a Informação Fiscal, considerasse exclusivamente os créditos efetivamente e regularmente escriturados, haja vista que não há como deduzir créditos fiscais não escriturados, inclusive referente à antecipação parcial.”

Na diligência a autuante explicou que há divergência entre os valores dos créditos originariamente apontados na autuação constantes do demonstrativo na coluna “Créditos E” e os valores apontados na mesma coluna “Créditos E” do demonstrativo elaborado na revisão realizada na 1^a Informação Fiscal, os créditos encontrados na tabela anexa ao Auto de Infração referem-se aos valores do resumo da apuração apresentado nos registros E110 das EFDs e os valores dos créditos da 1^a Informação Fiscal, erroneamente, acompanham a tabela apresentada pelo autuado em sua Defesa, sendo esta a razão da diferença observada pela Junta de Julgamento Fiscal.

Acrescenta que em relação ao pedido na diligência, afirmou que para que considerasse, exclusivamente, os créditos efetivamente e regularmente escriturados, nos termos do art. 31, parágrafo único, da Lei nº 7.014/96, atendendo à determinação do legislador, o valor a recolher permanece o mesmo indicado originalmente no Auto de Infração, ou seja, R\$ 754.504,91, calculado de acordo com os valores lançados na escrita fiscal.

Nos autos, foi determinado o retorno do PAF em diligência à INFRAZ OESTE (fls. 172/173), a fim de que o diligenciador procedesse revisão do levantamento fiscal considerando os valores constantes nos registros E110 das EFDs, conforme originalmente apontados na autuação na coluna “Créditos E”. Foi solicitado ainda que, conforme procedido pela autuante na 1^a Informação Fiscal, o diligenciador considerasse a alegação defensiva de existência de Autos de Infração relativos a alguns valores atinentes aos exercícios de 2016/2017, e refizesse os cálculos excluindo os valores

originalmente exigidos indevidamente, bem como, conforme procedido na 1ª Informação Fiscal, no tocante aos exercícios de 2014 e 2015, excluísse os valores referentes ao ICMS antecipação parcial encontrados nos sistemas da SEFAZ/BA e o valor constante no Auto de Infração relativo ao mês de julho 2015. Solicitou-se, ainda, que caso o autuado apresentasse elementos comprobatórios referentes aos valores do saldo credor e dos estornos de débitos alegados, e não apenas as DMAs, considerasse referidos valores na revisão fiscal. Após as verificações e análises aduzidas acima, elaborasse novos demonstrativos/planilhas com os ajustes e correções realizados.

E, em resposta a essa diligência, a autuante se manifestou repetindo os termos da Informação Fiscal prestada no cumprimento da diligência anteriormente solicitada, apresentando as mesmas tabelas e mantendo o valor originalmente apontado no Auto de Infração de R\$ 754.504,91.

A JJF, concluiu que diante dos elementos constantes dos autos, que não haveria necessidade de retornar o PAF em nova diligência, por ser possível se fazer os ajustes anteriormente solicitados.

De fato, pelas planilhas elaboradas pela autuante, no início da autuação e na primeira Informação Fiscal, quanto aos exercícios de 2014/2015, levando em conta o valor indicado na coluna “Créditos E” apresentada pela autuante no início da fiscalização; e também os valores acertadamente acolhidos na 1ª Informação Fiscal, inclusive os valores referentes ao ICMS antecipação parcial encontrados nos sistemas da SEFAZ/BA e do Auto de Infração referente ao mês de julho de 2015, o valor do ICMS devido nos referidos exercícios passa para R\$ 154.063,15, de acordo com o demonstrativo de débito abaixo e demonstrativos analíticos indicados do CD acostado os autos:

EXERCÍCIOS DE 2014/2015

Data de Ocorrência	ICMS devido (R\$)
31/01/2014	40.502,54
28/02/2014	12.630,38
31/03/2014	23.865,60
31/08/2014	21.247,36
30/09/2014	27.725,89
30/11/2014	3.960,27
31/12/2014	21.657,72
31/01/2015	2.473,39
TOTAL	154.063,15

Registro que correta a autuante quanto à inexistência de elementos comprobatórios referente ao saldo credor e estornos de débitos aduzido pelo autuado, referidos valores não foram também acatados, haja vista que o autuado não apresentou documentos fiscais que os acobertem, mas apenas as DMAs que por si só não podem ser consideradas.

De igual forma, quanto aos exercícios de 2016/2017, foi acatada pela 1ª Informação Fiscal parte das alegações defensivas relativas aos pagamentos de Autos de Infração referentes a alguns dos valores exigidos e recolhimentos efetuados, e com os ajustes realizados pela JJF também foram considerados, passando o valor total do ICMS devido nestes exercícios para R\$ 88.559,27, conforme demonstrativo sintético de débito abaixo e demonstrativos analíticos constantes do CD dos autos:

EXERCÍCIOS DE 2016/2017

Data de Ocorrência	ICMS devido (R\$)
28/02/2016	1.493,98
28/02/2017	0,46
31/07/2017	57.546,52
31/08/2017	29.518,31
TOTAL	88.559,27

Por tudo o que aqui exposto, entendo como correta a parcialidade do Auto de Infração estando a Decisão recorrida se encontra devidamente estribada nas provas do presente processo, não cabendo qualquer reparo.

Assim, mantenho a infração de forma parcialmente no valor total de ICMS devido de R\$ 242.622,42.

Do exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso de Ofício.

Passo a análise do Recurso Voluntário.

No Recurso, o Recorrente alega que houve a decadência do lançamento e esclarece que no tocante ao lançamento por homologação, que é o caso do ICMS, defende que houve o pagamento do ICMS, e entende que por esse motivo o direito do FISCO em cobrar eventual ICMS devido até 30/04/2014 decaiu. Pugna pelo reconhecimento da homologação tácita por transcurso do prazo decadencial entre a data do pagamento supostamente menor até a notificação do presente Auto de Infração.

No caso posto deve ser observado as regras do art. 150 e 173 do CTN e constatar qual dispositivo deve ser aplicado (direito tributário declarado e pago, direito tributário não declarado e não pago)

Pelo § 4º, do art. 150 do CTN, veja-se:

"O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa".

§ 4º estabelece que, "se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação". Neste caso, a contagem do prazo de decadência é a partir do fato gerador do tributo."

Já o art. 173, I do CTN, estabelece: "o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado".

Assim, tem-se que para:

- 1. Débito tributário declarado e pago:** Há homologação tácita do lançamento (pagamento) após o transcurso de 5 anos, contados da ocorrência do fato gerador, aplicando-se o § 4º, do art. 150 do CTN.
- 2. Débito não declarado e não pago:** Aplicação direta das disposições do art. 173, I do CTN. O prazo decadencial tem início no primeiro dia do exercício seguinte em que o lançamento de ofício poderia ter sido realizado. Sem qualquer pagamento não há o que ser homologado.

Não há que se falar em decadência no caso dos autos. Veja-se.

Pelo Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0, a PGE firmou o entendimento de que: 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. Foi observado no referido Incidente de Uniformização que, no caso de ocorrência de dolo, fraude ou simulação, não se aplicaria a regra do art. 150, § 4º, mas sim do art. 173, I, ambos do CTN.

Por outro lado, com fundamento no art. 173, I do CTN, o entendimento firmado apontou no sentido de que conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, 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 valor efetivamente devido em virtude da configuração de dolo, fraude ou simulação.

Então, com base no entendimento da PGE/PROFIS entendo que correta a JJF quando não aplicou o instituto da decadência, porque, no caso em debate no presente PAF, se aplica a hipótese "a" acima mencionada: quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, mas não efetua o respectivo pagamento.

No mérito, impugna pela improcedência da autuação devido pagamento do ICMS, aduzindo que a fiscalização se restringiu a análise do SPED da atuada do período de 2014 a 2017, deixando de analisar de forma detalhada cada operação, mercadoria envolvida, tampouco das DMA'S mensais que é a Declaração Mensal de Apuração do ICMS.

No recurso, o Recorrente aduz que para o ano de 2014 aponta que o saldo devedor de ICMS informado pelo SPED em 2014 foi pago/compensado com os créditos de ICMS acumulados nos anos de 2012 e 2013.

Aponta no recurso que em 2014, o débito declarado na EFD está diferente da DMA, no SPED não foi feito os ajustes de lançamento do crédito de antecipação parcial e não foi informado o saldo credor do período anterior no valor de R\$ 215.052,23, referente ao ANO DE 2012 E 2013, conforme declarado na DMA e, que para 2015 diz que por equívoco declarado na EFD está diferente da DMA, uma vez que no SPED não foram feitos os ajustes informando o lançamento do crédito de antecipação parcial.

A Recorrente requer a realização de diligência, mas não entendo necessária nova diligência, pelos motivos que serão aduzidos abaixo.

Nos autos do presente PAF, com os elementos constantes dos autos, não há necessidade de retornar o PAF em nova diligência, uma vez que com os documentos dos autos já foi possível se fazer os ajustes anteriormente solicitados, como se observa no julgamento da JJF.

De fato, pelas planilhas elaboradas pela autuante, no início da autuação e na primeira Informação Fiscal, quanto aos exercícios de 2014/2015, levando em conta o valor indicado na coluna “Créditos E” apresentada pela autuante no início da fiscalização; e também os valores acertadamente acolhidos na 1ª Informação Fiscal, inclusive os valores referentes ao ICMS antecipação parcial encontrados nos sistemas da SEFAZ/BA e do Auto de Infração referente ao mês de julho de 2015, o valor do ICMS devido nos referidos exercícios passa para R\$ 154.063,15, de acordo com o demonstrativo de débito abaixo e demonstrativos analíticos indicados do CD acostado os autos:

EXERCÍCIOS DE 2014/2015

Data de Ocorrência	ICMS devido (R\$)
31/01/2014	40.502,54
28/02/2014	12.630,38
31/03/2014	23.865,60
31/08/2014	21.247,36
30/09/2014	27.725,89
30/11/2014	3.960,27
31/12/2014	21.657,72
31/01/2015	2.473,39
TOTAL	154.063,15

Registro correta a autuante quanto à inexistência de elementos comprobatórios referente ao saldo credor e estornos de débitos aduzido pelo autuado, referidos valores não foram também acatados, haja vista que o autuado não apresentou documentos fiscais que os acobertem, mas apenas as DMAs que por si só não podem ser consideradas.

A recorrente também defende que o **saldo devedor de ICMS nos anos de 2016 e 2017** foram objeto dos Autos de Infração nºs 850000.1304/16-5 e 850000.7716/17-1, devidamente quitados através de parcelamento deferido e homologado pela SEFAZ-BA, como atestam os extratos dos PAF's juntados aos autos, o que evidencia que não existe qualquer saldo de ICMS devido.

Informa ainda que o ICMS devido no mês de novembro/2016 pago através do parcelamento do PAF nº 850000.7014/16-9. Com relação a 2017 fevereiro foi pago através do parcelamento do PAF nº 850000.1499/17-9. Os meses de abril e maio foram pagos através do parcelamento do PAF nº 850000.3352/17-5. O ICMS devido em junho foi pago através do parcelamento do PAF nº 850000.3460/17-2.

Ocorre que não assiste razão a Recorrente, porque, no que **toca aos exercícios de 2016/2017**, foi acatada pela 1ª Informação Fiscal parte das alegações defensivas relativas aos pagamentos de

Autos de Infração referentes a alguns dos valores exigidos e recolhimentos efetuados, e nos ajustes realizados pela JJF também foram considerados, passando o valor total do ICMS devido nestes exercícios para R\$ 88.559,27, conforme demonstrativo sintético de débito abaixo e demonstrativos analíticos constantes do CD dos autos:

EXERCÍCIOS DE 2016/2017

<i>Data de Ocorrência</i>	<i>ICMS devido (R\$)</i>
28/02/2016	1.493,98
28/02/2017	0,46
31/07/2017	57.546,52
31/08/2017	29.518,31
TOTAL	88.559,27

Assim, não merece acolhida a alegação recursal por não haver o que reparar na decisão de piso. Mantendo a infração de forma parcialmente no valor total de ICMS devido de R\$ 242.622,42.

Diante do exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

VOTO DIVERGENTE (Recurso Voluntário – Decadência)

O Ilmo. Cons. Relator segue na linha do acórdão recorrido, que afastou a decadência de parte dos créditos perseguidos, com base no art. 173, I do CTN, porque a recorrente teria apenas deixado de recolher o montante devido, embora tenha declarado a ocorrência do fato gerador e apurado o montante devido.

Ouso discordar.

Como venho me manifestando reiteradas vezes, a meu ver, 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.

O ato que constitui o crédito (confissão de dívida ou lançamento), assim, fulmina o prazo decadencial, dando início ao da prescrição. A homologação, por sua vez, é a condição resolutória (art. 150, § 1º do CTN) que promove a extinção do crédito tributário em razão do pagamento (art. 156, I do CTN) ou pela decadência (art. 156, V do CTN), quando concretizada em sua modalidade tácita.

Nas condições resolutórias, diferentemente das condições suspensivas, o fato gerador é considerado perfeito e acabado quando é praticado, conforme art. 117, II do CTN. Por este motivo que a homologação independe até mesmo de qualquer ato administrativo, pois, sua forma tácita decorre precisamente da inérgia do Fisco. Porém, cabe lembrar que o pressuposto para o pagamento é a existência de um *crédito tributário*, o que significa que sua *constituição*, pela confissão ou pelo lançamento, necessariamente ocorre em momento anterior.

Logo, a *entrega da declaração* 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, pois, nestes casos, não se pode considerar a autoridade administrativa ciente de qualquer atividade exercida pelo sujeito passivo, no âmbito de sua competência.

A possibilidade de contar o prazo em momento distinto do fato gerador acaba refletindo medida excepcional, nestes tributos, que somente se justifica, como se comprehende na leitura do inciso I do art. 173 do CTN, 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.

Nesta linha, somente nos parece válido reconhecer a aplicação do inciso I, do art. 173 do CTN nas hipóteses de falta de entrega de informações fiscais. Malgrado esse entendimento possa não ter ficado explícito no Enunciado nº 555 da Súmula do STJ, em acórdãos posteriores a Corte teve a oportunidade de esclarecer o que decidiu, como o ocorreu no caso abaixo destacado:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO N° 3 DO STJ. DECADÊNCIA. PAGAMENTO PARCIAL CONSIGNADO PELO ACÓRDÃO RECORRIDO. PREMISSA FÁTICA EXPRESSA NO ACÓRDÃO. AFASTAMENTO DA SÚMULA N° 7 DO STJ. AFASTAMENTO DO RESP N° 973.733/SC. IPI. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA DAS DIFERENÇAS NÃO DECLARADAS. TERMO A QUO EM CASO DE PAGAMENTO PARCIAL. FATO GERADOR. CRÉDITO TRIBUTÁRIO EXTINTO PELA DECADÊNCIA.1. Adotando-se a premissa fática do caso concreto, expressamente ventilada no voto vencedor do acórdão recorrido - o que afasta a incidência da Súmula nº 7 do STJ -, é de se reconhecer que, havendo pagamento parcial, a decadência para constituir a diferença não declarada e não integrante do pagamento parcial tem como termo a quo a data do fato gerador, na forma do art. 150, § 4º, do CTN, não se aplicando o entendimento fixado na Súmula nº 555 do STJ e no REsp nº 973.733/SC, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 18/9/2009, segundo o qual o prazo decadencial segue o disposto no art. 173, I, do CTN quando, a despeito da previsão legal, não há pagamento antecipado em caso de tributo sujeito a lançamento por homologação.2. Na hipótese dos autos, os fatos geradores ocorreram no período de fevereiro e março de 2002, de modo que o lançamento de ofício realizado em 25 de junho de 2007 extrapolou o prazo de 5 anos contados dos fatos geradores, estando o crédito tributário extinto pela decadência.3. Agravo interno não provido. (AgInt no AgInt no AREsp 1229609/RJ, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 09/10/2018, DJe 24/10/2018)

Até mesmo o adimplemento do tributo mediante a utilização de crédito considerado indevido se sujeita ao § 4º, do art. 150 do CTN, por equivaler a recolhimento a menor (AgInt no REsp 1842061/SP, Rel. Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 16/12/2019, DJe 18/12/2019).

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 expon 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 como um todo*, sob pena de esvaziar sua própria razão de existir.

Assim, divirjo do Ilmo. Cons. Relator, apenas para acolher a decadência de todos os créditos lançados cujo fato gerador ocorreu mais de cinco antes da data da ciência do contribuinte, nos termos da Súmula nº 12 do CONSEF.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269130.0010/19-5, lavrado contra **CARLOS RODRIGUES DE SANTANA**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ 242.622,42, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Recurso Voluntário - Decadência) – Conselheiros: Rafael Benjamin Tomé Arruty, Paulo Danilo Reis Lopes, José Adelson Mattos Ramos e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE (Recurso Voluntário - Decadência) – Conselheiros: Anderson Ítalo Pereira e Bruno Nou Sampaio.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 02 de dezembro de 2024.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

RAFAEL BENJAMIN TOMÉ ARRUTY – RELATOR

ANDERSON ÍTALO PEREIRA - VOTO DIVERGENTE
(Recurso Voluntário - Decadência)

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS