

**A. I. Nº** - 206977.0021/20-2  
**AUTUADO** - J C ALVES DA SILVA  
**AUTUANTE** - MARCO ANTÔNIO COUTO FERREIRA  
**ORIGEM** - DAT NORTE / INFRAZ CHAPADA DIAMANTINA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 08/03/2022

**2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0018-02.22-VD**

**EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. FALTA DE ESTORNO. ENTRADAS DE MERCADORIAS. QUEBRA ANORMAL.** Do exame das peças processuais, se constata não haver qualquer demonstração ou elemento de prova no sentido de demonstrar a veracidade da acusação formulada, o que traz insegurança quanto à mesma, nos termos do artigo 18, inciso IV, alínea “a” do RPAF/99. **Infração nula. 2. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RECOLHIMENTO. RETENÇÃO A MENOR.** O acolhimento da prejudicial de decadência seguida pela defesa, abarca o período autuado e conduz a improcedência da infração. Não acolhidas as preliminares suscitadas. Auto de Infração IMPROCEDENTE. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 25 de setembro de 2020 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$ 35.476,70, além de multa de 60%, pela constatação das seguintes infrações:

**Infração 01. 01.05.13.** Deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo a mercadorias entradas no estabelecimento e que posteriormente foram objeto de quebra anormal. Deixou de estornar o crédito fiscal de ICMS lançado anteriormente sobre aguardente de cana e vinho tinto comum adquiridos com alíquota de 1%, e ácido cítrico anidro t, com alíquota de 4%. Produtos usados como matéria prima na fabricação de bebidas, conforme nota fiscal nº 7.780 emitida em 20/12/2017, no mês de dezembro de 2017.

**Infração 02. 07.02.02.** Reteve e recolheu a menor o ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado. Reteve ICMS substituição tributária a menor por aplicar alíquota de ICMS menor que o previsto pela legislação no período de fevereiro de 2015.

Tempestivamente, o autuado, por sua advogada, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 20 a 33, onde, após enumerar as infrações, aduz que em que pese as razões do lançamento fiscal, como demonstrará adiante, o Auto de Infração deve ser declarado nulo em razão de vício formal, ou na melhor das hipóteses deve ser julgado improcedente em razão da ocorrência de decadência e da presença de exigências indevidas.

Requer, inicialmente, a nulidade da infração 01, entretanto, consultando o “DEMONSTRATIVO DO ESTORNO DO CRÉDITO REFERENTE A PERDA” verifica divergência de valores de base de cálculo, de alíquotas e do imposto lançado, na forma de tabela apresentada.

De acordo com as informações contidas no demonstrativo, como se pode ver no print de tela apresentada, as bases de cálculos da aguardente de cana e do vinho são diferentes daquelas constantes do Auto de Infração, bem assim a alíquota utilizada no vinho.

Aponta totalizar o crédito lançado no Auto de Infração ter valor histórico R\$ 24.172,51 ao passo em que o crédito lançado no demonstrativo que instrui a infração soma R\$ 21.812,51, havendo uma diferença de R\$ 2.360,00 entre eles.

Diante destas divergências de valores e alíquotas, não pode afirmar que o Auto de Infração atenda aos requisitos exigidos para sua validade formal, como previsto no artigo 39 do RPAF/99, reproduzido.

Observa que em razão das informações divergentes entre o Auto de Infração e o próprio demonstrativo que o instrui, não há elementos suficientes para determinar com segurança a infração, vez que há divergência tanto de base de cálculo, quanto de alíquota, quanto de total apurado no lançamento de ofício. Destarte, considerando o teor do artigo 18, inciso IV, alínea “a” do RPAF (copiado), entende que o lançamento padece de vício de nulidade formal, devendo ser declarado nulo, ao menos no que compete à infração 01.

Aborda, a seguir, a ocorrência de decadência, uma vez constar no Auto de Infração ocorrências referentes ao período de 02/02/2015 a 11/02/2015 na infração 02, que entende já ter sido alcançado pela decadência, não podendo mais ser exigido o imposto da autuada em relação a este período.

Pontua saber que há grande discussão acerca do termo inicial da contagem do prazo decadencial de cinco anos durante o qual o Fisco pode lançar o tributo, inclusive no Código Tributário Nacional existem dois dispositivos a respeito de dito prazo que estabelecem regras distintas para o termo inicial da contagem, se tratando do artigo 173, inciso I e do artigo 150, § 4º, cujo teor reproduz.

O primeiro estabelece como termo inicial de contagem do prazo decadencial de cinco anos o primeiro dia do exercício seguinte ao que teria ocorrido o fato gerador, enquanto o segundo dispositivo estabelece que o termo inicial da contagem seria a data da efetiva ocorrência do fato gerador, complementa.

Diz ser cediço que o ICMS se trata de imposto sujeito ao lançamento por homologação, cuja apuração cabe ao próprio sujeito passivo, tendo o Fisco o prazo de cinco anos para verificar o lançamento, homologar ou no caso de lançamento a menor, exigir o complemento do imposto devido através do lançamento de ofício, caso em que poderá inclusive aplicar as penalidades cabíveis.

Acrescenta que na sistemática dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o termo inicial da contagem do prazo decadencial de cinco anos é a data do fato gerador, aplicando-se ao caso o § 4º do artigo 150 do CTN, e não o inciso I do artigo 173.

Observa que este entendimento, embora ainda gere alguma polêmica nas decisões administrativas, já foi pacificado inclusive em sede de recursos repetitivos pelo Superior Tribunal de Justiça que proferiu a Súmula 555, cujo teor transcreve.

Diante disto, e considerando o teor da mencionada Súmula 555 do STJ, bem como os 19 acórdãos paradigmáticos, vê que a conclusão a respeito da aplicação dos dispositivos é a seguinte:

- Quando não há declaração do sujeito passivo nem qualquer pagamento, incide a regra prevista no artigo 173, inciso I do CTN;
- Quando há declaração e pagamento, ainda que insuficiente, incide a regra do § 4º do artigo 150 do CTN, caso em que o Fisco tem o prazo de cinco anos contados da data do fato gerador para constituir o crédito de ofício.

Observa que não procede o entendimento pela aplicação do § 4º do artigo 150 exclusivamente aos casos em que o contribuinte declara o imposto, mas não recolhe ou recolhe o crédito a menor. Nestes casos, em que não há lançamento complementar, o crédito já está perfeitamente constituído por declaração do próprio sujeito passivo, e pode ser inscrito em dívida ativa e executado judicialmente, sendo desnecessário efetuar um novo lançamento de ofício para constituir a dívida.

Frisa que nesta hipótese não há de se falar sequer de prazo decadencial, mas somente de prescrição, nos termos do artigo 174 do CTN. Portanto, considerando que na infração 02 consta a descrição de recolhimento a menor, deixando claro que se trata de lançamento complementar da diferença do imposto que teria deixado de ser recolhido pela autuada, na qualidade de sujeito

passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, entende que deve ser aplicada, para fins de termo inicial da contagem do prazo decadencial de cinco anos, a regra do §4º do artigo 150 do CTN.

Em se tratando de fatos geradores supostamente ocorridos entre 02/02/2015 e 11/02/2015, é forçoso concluir que o prazo para a Fazenda Estadual exigir eventuais diferenças findou em fevereiro de 2020, não sendo possível exigir estes créditos da autuada neste momento, vez que já extintos pela decadência.

Na hipótese de serem superadas as preliminares de nulidade arguidas acima, o que cogita por cautela, ressaltando os direitos da autuada, passa a contestar as infrações no mérito.

Na infração 01, ressalta haver erro, tanto na base de cálculo, quanto na alíquota aplicada. Conforme informações extraídas da nota fiscal 7.780 anexa ao Auto de Infração, observa ter emitido nota fiscal de perda de 171 mil litros de aguardente de cana no total de R\$ 222.300,00, 10 mil kg de ácido anidro T no total de R\$ 59.000,00 e 37.062 litros de vinho tinto comum no total de R\$ 55.593,00.

Considerando as informações da nota fiscal menciona que o crédito apropriado na entrada referente à aguardente de cana é R\$ 15.561,00, ao passo em que o crédito apropriado em relação ao vinho tinto comum e ao ácido anidro T é R\$ 3.891,51 e R\$ 2.360,00 respectivamente. Assim, o lançamento que contém vícios formais, exige estorno superior ao crédito que foi apropriado, aplicando sobre o valor maior inclusive multa e acréscimos moratórios. Aliás, em relação a este último, como o lançamento trata de estorno do crédito do imposto, entende que não deve incidir a atualização monetária com base na SELIC cumulada com juros de 1% ao mês, vez que sobre o valor estornado já está sendo exigida a multa de mora no percentual de 60%, capitulada no artigo 42, inciso VII, alínea “b” da Lei 7.014/96, sendo esta outra hipótese de exigência excessiva, como detalhado mais adiante.

Quanto a infração 02, reitera a ocorrência de decadência dos fatos geradores ocorridos entre 02/02/2015 e 11/02/2015, os quais foram considerados para fins de lançamento do crédito. Não obstante, acaso se cogite da sua manutenção, ressalta ter verificado ser a exigência indevida de imposto em face de não se caracterizar como sujeito passivo da obrigação exigida.

Indica ser estabelecimento industrial que atua no ramo de fabricação e comércio de aguardentes e bebidas destiladas desde a abertura em 1989, tendo sua atividade principal registrada sob o CNAE 11.11-9-02. Assim, no exercício de sua atividade industrial fabrica e vende aguardentes, sangria, catuaba, gengibre, vermouths entre outros produtos para estabelecimentos varejistas e atacadistas dentro e fora do Estado. Ao realizar operações de venda pratica o fato gerador do ICMS próprio, e conforme a previsão contida no artigo 8º da Lei 7.014/96, deve apurar e recolher também o ICMS de responsabilidade do adquirente da mercadoria na condição de substituto tributário.

Dessa forma, embora ela seja responsável por recolher o ICMS-ST na condição de contribuinte substituto, o seu custo é integralmente repassado ao adquirente, integrando inclusive o valor total da nota fiscal, por ser ele, o adquirente, o contribuinte que pratica o fato gerador subsequente.

Ocorre que no caso sob exame, o autuante está lhe exigindo o complemento do ICMS-ST, sob a alegação de recolhimento a menor, sem que esta possa repassar o custo para os adquirentes das mercadorias, que são os reais sujeitos passivos das obrigações lançadas no Auto de Infração. Aliás, o presente caso desafia inclusive a nulidade por ilegitimidade passiva, já que a Autuada não praticou o fato gerador da operação tributada que são as vendas realizadas pelos adquirentes.

Ressalta que o valor do imposto destacado nas notas fiscais emitidas foi integralmente recolhido aos cofres públicos, não havendo que se falar em recolhimento a menor do imposto em relação ao valor que foi efetivamente retido dos adquirentes. Ou seja: o valor do ICMS-ST que foi apurado na operação foi totalmente recolhido, não tendo se apropriado indevidamente de qualquer valor.

Destaca que acaso haja diferenças de ICMS-ST a recolher, o tributo não pode lhe ser exigido, na verdade sendo os adquirentes os sujeitos passivos do imposto a eles cabem realizar o adimplemento de eventuais diferenças lançadas a título de ICMS-ST.

Nesse sentido, admitir a hipótese praticada pelo autuante atenta contra o princípio da capacidade contributiva e da vedação ao confisco, vez que ao aplicar o ICMS-ST nos moldes lançados no Auto de Infração, sua alíquota atinge um patamar muito superior ao previsto na lei, já que este custo não pode mais ser aditado ao valor da operação nem pode ser repassado ao adquirente da mercadoria, recaindo sobre o valor original da venda, em detrimento da autuada que efetivamente recolheu o valor retido.

Por isto mesmo entende que se for possível a esta altura exigir qualquer complemento a título de ICMS-ST, tais valores devem ser exigidos dos adquirentes das mercadorias, pois foram eles que praticaram o fato gerador do imposto. Além disto, o valor do imposto retido na época e que foi repassado no custo da mercadoria foi o valor recolhido, de maneira que admitir a hipótese do Auto de Infração implica também no enriquecimento ilícito dos adquirentes das mercadorias que não sofreriam a incidência tributária que lhes cabe.

Observa que no lançamento feito pelo autuante, a alíquota do ICMS-ST atinge o percentual de 33% do valor total da nota fiscal emitida. Se considerando ainda, o percentual da multa e dos juros, a obrigação que lhe é exigida passa de 50% do valor total da venda, daí porque assevera que o lançamento ofende a capacidade contributiva.

Todavia, ainda que se cogite da exigência em face da autuada, a despeito da ocorrência da decadência e a despeito de ela não ser o contribuinte do ICMS-ST, aponta não ter o autuante concedido o abatimento de 1% da base de cálculo do imposto, conforme previsto no § 13º do artigo 289 do RICMS, a que faz jus, na condição de estabelecimento fabricante de bebidas acondicionadas em embalagens de vidro, consoante transcrição realizada.

Indica constar lançamento indevido do ICMS-ST sobre as aquisições efetuadas por contribuinte isento, conforme notas fiscais 1.027, 1.028 e 1.032 anexas ao Auto de Infração.

Cogitando da exigência nos moldes lançado pelo autuante, tem como necessário se excluir as exigências serem indevidas e excessivas.

Acrescenta ainda, que mesmo na hipótese de procedência do lançamento, que há exigência indevida a título de acréscimos moratórios decorrentes da indevida cumulação da Taxa Selic com juros de mora de 1% ao mês, vez que além da multa de mora, consta no Auto de Infração a exigência de acréscimos moratórios no valor total de R\$ 8.900,46, que decorrem da indevida cumulação da SELIC com juros de mora, nos termos previstos no artigo 102 do Código Tributário Estadual (Lei 3.956/81), transcrito.

Considera vedada a cumulação da Taxa Selic com qualquer outro índice de juros de mora, haja vista que a Selic por si só já tem a conotação de juros moratórios e/ou remuneratórios, conforme entendimentos reiterados do Supremo Tribunal Federal, trazendo como exemplo o ARE 656195, relatado pelo Ministro Luiz Fux, e publicado no DJe de 20/02/2013).

Considerando a cumulação indevida de multa moratória com juros de mora e atualização monetária no Auto de Infração, impõe-se, na sua ótica, mais uma vez a improcedência do lançamento ou na pior das hipóteses a redução/exclusão de tais percentuais sob pena de violação do princípio constitucional da vedação ao confisco.

Em conclusão, requer o recebimento da presente impugnação e no mérito o seu acolhimento integral, para:

- Declarar a nulidade total do Auto de Infração em razão da presença de vícios formais na infração 01; ou
- Julgá-lo improcedente; ou

- No caso de procedência da infração excluir do lançamento os fatos geradores já extintos pela decadência e demais exigências indevidas, conforme exposto.

Requer, ainda, a juntada dos documentos anexos à presente, bem como lhe seja oportunizado prazo para manifestação e juntada de outros documentos que se façam necessários a depender do teor da manifestação fiscal.

Pugna, por fim, pelo envio das intimações de todos os atos processuais para a advogada subscritora.

Informação fiscal prestada pelo autuante às fls. 38 e 39, após transcrever a acusação e os argumentos defensivos apresentados, sobre a decadência do direito de constituir créditos, argui que, de fato, após analisar os argumentos apresentados pela empresa em sua peça defensiva, concorda com sua tempestividade.

Em relação ao apontamento nas preliminares de nulidade do Auto de Infração pela defesa indicando divergências entre os demonstrativos e o lançamento da infração 01, reconhece o erro do lançamento, sendo que os valores corretos constam do demonstrativo do estorno de crédito referente a perda, folha 05 desse PAF, e na nota fiscal nº 7.780, emitida pela autuada em 20/12/2017, folhas 06 e 07.

Quanto a alegação de ocorrência da decadência, entende não poder prosperar, uma vez que o artigo 173, I do Código Tributário Nacional, respalda o período auditado, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Em relação ao mérito, admite ter havido realmente um equívoco no lançamento dos valores da infração 01, no que tange a atualização monetária, acreditando se tratar de juros de mora, calculado pelo sistema da SEFAZ, fugindo da sua competência.

Já na infração 02, em relação à decadência, indica que o artigo 173, I do CTN respalda o período auditado, e no caso analisado nesse Processo Administrativo Fiscal, o sujeito passivo é a autuada, empresa que atua no ramo de fabricação e comércio de aguardentes e bebidas destiladas, conforme determina a Lei 7.014/96 no seu artigo 8º.

Em relação ao cálculo dos acréscimos de mora, aduz ser feito por um sistema da Secretaria da Fazenda, não sendo esse o foro para discussão desse tema.

Apresenta demonstrativo de débito após a alteração na infração 01:

Data ocor.	Data Venc.	Base Calc (R\$)	Aliq %	Multa %	Valor Histórico
31/12/2017	09/01/2018	222.300,00	7,00	60,00	15.561,00
31/12/2017	09/01/2018	59.000,00	4,00	60,00	2.360,00
31/12/2017	09/01/2018	55.593,00	7,00	60,00	3.891,51
Total da Infração:					R\$ 21.812,51

Registra que após alteração no lançamento da infração 01, deve o processo retornar ao contribuinte e reaberto o prazo de defesa, ressaltando que houve alteração no lançamento da infração 01, e mantido o teor do demonstrativo da infração 02.

Devidamente comunicado do teor da informação fiscal e das alterações feitas para a infração 01, por intermédio de Aviso de Recebimento dos Correios (fls. 41 e 42), o contribuinte retorna aos autos para se manifestar (fls. 44 a 52), onde após resumir mais uma vez os fatos, alega nulidade da intimação ou da informação fiscal, pelo fato de haver, como indicado, divergência entre os prazos constantes da informação fiscal, e a intimação recebida pela empresa, a primeira mencionando reabertura de prazo de defesa, que é de sessenta dias, ao passo que a segunda indica prazo de dez dias previsto no artigo 18, § 1º do RPAF.

Diante de tal divergência, e cumprindo o dever de lealdade processual, a empresa, por sua advogada, contactou a Inspetoria Fiscal, no dia 03/05/2021, no sentido de pedir esclarecimentos acerca do prazo, buscando certificar-se se seria prazo para defesa ou para manifestação à informação fiscal, tendo sido informada por servidora da SEFAZ de que teria ocorrido erro material do autuante constar “reabertura de prazo de defesa” na informação fiscal.

Ressalta que apesar disso, a incerteza ainda permanece, uma vez ter sido o autuante claro ao mencionar a reabertura de prazo de defesa de sessenta dias, ao passo que a intimação deu apenas dez dias, contrariando, desse modo, o prazo previsto no artigo 123 do RPAF/99.

Argui ser o processo administrativo fiscal regido pelos princípios e garantias constitucionais, destacando o do devido processo legal, da ampla defesa e da segurança jurídica.

Pressupõe que a observância do devido processo legal implica na aplicação correta do RPAF/99, sendo o caso de oportunizar a apresentação da defesa, seria correto conceder o prazo de sessenta dias, nos termos previstos no artigo 123 do RPAF/99, não podendo ser concedido ao contribuinte apenas dez dias, pois isso termina restringindo indevidamente o exercício de sua defesa.

Por tal razão entende que, ocorrendo erro do autuante, estariam também ofendidos o devido processo legal e a segurança jurídica, cuja observância é imprescindível à certeza, exigibilidade e liquidez do crédito tributário, nos moldes previstos no artigo 3º do CTN, já que até o momento está claro o que pretende a informação fiscal.

Ressalta, ainda, em relação à ampla defesa, que prevalecendo o entendimento do autuante, a presente manifestação não supriria a falta de impugnação, e nem poderia, pois não lhe foi concedido prazo hábil para tanto, restando, desse modo, concretamente ofendido e cerceado o seu direito de defesa, especialmente em relação à juntada de documentos, visto que o § 5º do artigo 123 (reproduzido), veda expressamente a juntada posterior de documentos.

Assim, percebe não se estar diante de simples indagação preciosista, mas de real necessidade de adequação dos atos praticados no processo aos termos do RPAF/99, de maneira que se a questão versa sobre reabrir o prazo de defesa, nos termos da informação fiscal, deve ser a empresa autuada reintimada, sendo-lhe concedido o prazo de sessenta dias, com base no artigo 123 do RPAF/99, caso em que deverá ser oportunizada a apresentação de nova defesa devidamente instruída com todos os documentos de identificação e comprovação.

Diante do exposto, em homenagem ao princípio da segurança jurídica, do devido processo legal e da ampla defesa, norteadores da atividade de lançamento fiscal, suscita a nulidade da intimação e da informação fiscal, ante a incerteza, dúvida e insegurança geradas para o contribuinte que não sabe ao certo se deve neste momento apresentar uma manifestação ou defesa.

Argui que em razão da divergência das informações constantes da intimação e da informação fiscal, por cautela processual, apresenta manifestação, já que esta tem prazo menor, a fim de evitar a preclusão de seu direito à manifestação.

Requer que se determine a correção da intimação ou da informação fiscal prestada, com a consequente reintimação para apresentar defesa, se necessário, a fim de assegurar a certeza, liquidez e exigibilidade do crédito tributário, bem como a observância do devido processo legal e da ampla defesa.

Abordando a informação fiscal, indica ter o autuante admitido a existência de erros no lançamento, e ao que parece também na atualização do débito, ao menos é o que entende.

Em relação aos valores históricos da infração, relata ter sido apresentada tabela corretiva, constando o valor da infração em R\$ 21.812,51, entretanto, em relação aos acréscimos moratórios nada lhe foi entregue, não ficando claro se houve correção ou não de tais acréscimos e se houve, quanto seria o valor total do crédito exigido.

Reitera, pois, persistirem os vícios formais no lançamento da infração 01, exigindo-se indevidamente estorno superior ao crédito que foi apropriado, em razão de aplicação incorreta da multa e dos acréscimos moratórios.

Em relação a estes últimos, esclarece que tendo em vista o lançamento se tratar de estorno de crédito de imposto, não se deveria incidir a atualização monetária com base na SELIC cumulada com juros de 1% ao mês, vez que sobre o valor estornado já está sendo exigida a multa de mora de 60% capitulada no artigo 42, inciso VII, alínea “b”, da Lei 7.014/96, sendo esta outra hipótese de exigência excessiva, como detalhado mais adiante.

Quanto a infração 02, em relação ao argumento de ocorrência de decadência, discorda da posição do autuante na informação fiscal, uma vez entender que o lançamento é complementar devendo ser aplicada a regra do artigo 150, § 4º do CTN, segundo o qual o termo inicial da contagem do prazo decadencial é a data do fato gerador e não o primeiro dia do exercício seguinte, como previsto no inciso I, do artigo 173.

Lembra que este entendimento encontra ressonância nos Tribunais Superiores, sendo matéria já sumulada no STJ, pela Súmula 555, copiada, considerando o seu teor, bem como os Acórdãos paradigmáticos a aplicação do dispositivo é a seguinte: quando não há declaração do sujeito passivo, nem qualquer pagamento, incide a regra do artigo 173, inciso I, ao passo que quando há declaração e pagamento, ainda que insuficiente, incide a regra do artigo 150, § 4º do CTN, caso em que o Fisco tem o prazo de cinco anos para constituir o crédito de ofício, contados a partir da data do fato gerador.

Diante disso, reitera o teor da impugnação apresentada, insistindo na ocorrência de decadência do período de fevereiro de 2015, em razão de se tratar de lançamento complementar, ao qual deve ser aplicada a regra do artigo 150, § 4º do CTN.

Observa não ter a informação fiscal se posicionado em relação a alegação de improcedência da mesma, não tendo havido informação acerca de todas as alegações apresentadas, motivo pelo qual reitera todos os argumentos defensivos pela sua improcedência.

Conclui, requerendo seja determinada a correção da intimação e/ou informação fiscal acerca do teor da comunicação encaminhada para a empresa autuada, ressaltando, desde já, o seu direito à reabertura do prazo de sessenta dias para apresentação de nova defesa, no caso de prevalecer o teor da manifestação fiscal.

Caso se entenda de forma diversa, reitera os termos defensivos, pugnando pela nulidade do lançamento, em razão dos vícios processuais e materiais acima descritos, e no mérito, pela extinção do crédito tributário pela ocorrência da decadência, ou pela improcedência das infrações.

Reitera o pedido de encaminhamento das comunicações dos atos processuais para a advogada subscritora, sob pena de nulidade dos atos processuais.

O autuante, mais uma vez se manifesta (fl. 66), esclarecendo que quando da informação fiscal, após as alterações no demonstrativo de débito, indicou a reabertura de prazo para defesa, entretanto não citou qual seria esse prazo (fl. 39), pois o mesmo se encontra previsto no artigo 18, § 1º do RPAF/99.

Fala que foi concedido para a empresa o prazo de sessenta dias para apresentação da defesa quando da ciência do Auto de Infração, e após análise das razões da defesa e a elaboração de novos demonstrativos de débito, o prazo concedido para manifestação da defesa foi de dez dias conforme o artigo 18, § 1º do RPAF/99.

No prazo de 60 dias previsto no artigo 123, § 1º do RPAF, se estipula que “a matéria relacionada com a situação que constitua o objeto da lide deverá ser alegada de uma só vez”.

Reafirma que a empresa teve respeitado seu prazo de apresentação de defesa segundo o ordenamento do RPAF.

Foram os autos encaminhados pelo órgão preparador ao CONSEF em 23/11/2021 (fl. 68), recebidos no órgão julgador em 06/12/2021 e distribuídos a este relator em 20/12/2021 (fl. 68-v).

## VOTO

O presente lançamento constitui-se em duas infrações arroladas pela fiscalização, objeto de impugnação por parte do autuado.

Verifico que o sujeito passivo foi intimado acerca do início da ação fiscal através da transmissão via Domicílio Tributário Eletrônico de Intimação, para Apresentação de Livros e Documentos e/ou Apresentação de Informações em 19/06/2020, através da mensagem 163.260, cientificada em 29/06/2020 (fl. 09).

A memória de cálculo da autuação se encontra à fl. 11 em formato digital, ao passo que algumas peças que suportam a autuação se encontram impressas às fls. 04 a 07.

A empresa tem como atividade econômica principal “Fabricação de outras aguardentes e bebidas destiladas”, CNAE 11.11-9-02, estando localizada no município de Seabra, Bahia.

O autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão as infrações cometidas, apontando as condutas praticadas pelo contribuinte, e tidas como contrárias à norma legal, os artigos infringidos, a previsão da multa sugerida, os prazos para interposição de defesa ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida nos artigos 142 do CTN, 129 do COTEB e 39 do RPAF/99, preenchendo, pois, todos os requisitos de validade sob o aspecto formal.

Por outro lado, o contribuinte compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou aspectos das infrações que entendia lhe amparar, trazendo fatos e argumentos que ao seu entender elidiriam as mesmas, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório, ainda que sob a forma de objetiva peça de impugnação.

Ainda assim, existem questões preliminares a serem apreciadas, motivo pelo qual, neste momento, passo a analisá-las.

Início pela arguição de nulidade, tendo em vista o fato de o autuante, ao final da informação fiscal prestada, ter se posicionado no sentido de que *“deve-se o processo retornar ao contribuinte e reaberto o prazo de defesa”*.

Importante se esclarecer que diferentemente do alegado na impugnação, os princípios da ampla defesa, devido processo legal e contraditório foram amplamente obedecidos, bem como concedida a necessária segurança jurídica ao contribuinte, uma vez ter sido franqueada ao mesmo a prática de todos os atos que entendesse necessários para o pleno exercício do contraditório, inclusive e sobretudo a apresentação de elementos de prova e argumentos, podendo participar de todos os atos processuais, e deles tendo pleno conhecimento.

Esclareço ser o direito de ampla defesa uma importante garantia individual, decorrente dos princípios jurídicos da igualdade, da liberdade e da dignidade da pessoa humana, significando que não serão imputadas obrigações, nem restringidos direitos de determinado indivíduo, sem que ao mesmo seja facultado se manifestar, previamente, de forma completa e sem qualquer tipo de restrição, estando tal preceito insculpido no corpo constitucional quando da apreciação e determinação dos direitos e garantias individuais e coletivas, inserido no artigo 5º, inciso LV da Constituição Federal.

Maria Sylvia Zanella Di Pietro (in Direito Administrativo, 20ª edição, São Paulo, Atlas, 2007, p. 367), aponta que:

*“O princípio do contraditório, que é inerente ao direito de defesa, é decorrente da bilateralidade do processo: quando uma das partes alega alguma coisa, há de ser ouvida também a outra, dando-se-lhe oportunidade de resposta. Ele supõe o conhecimento dos atos processuais pelo acusado e o seu direito de resposta ou de reação.*

*Exige: 1- notificação dos atos processuais à parte interessada;*



2- possibilidade de exame das provas constantes do processo;

3- direito de assistir à inquirição de testemunhas;

4- direito de apresentar defesa escrita”

E tanto tal direito foi garantido ao contribuinte, que este foi devidamente comunicado do lançamento, com todos os seus elementos, compareceu ao feito, apresentou as suas alegações defensivas sem qualquer restrição para as infrações lançadas, evidentemente após o exame dos elementos do feito, desfiou os argumentos a seu favor, ou seja, exerceu tal direito sem qualquer limite ou restrição, o que sepulta o argumento posto.

Também foi obedecido o princípio do contraditório, até pela sua íntima relação de simbiose com o da ampla defesa, tendo Néelson Nery Costa assim entendido: *“O direito de ampla defesa exige a bilateralidade, determinando a existência do contraditório. Entende-se, com propriedade, que o contraditório está inserido dentro da ampla defesa, quase que com ela confundido integralmente, na medida em que uma defesa não pode ser senão contraditória, sendo esta a exteriorização daquela”*.

Na realidade, o autuante apontou de forma clara qual seriam as infrações cometidas, o infrator, a motivação para a autuação, estando a mesma apta a produzir efeitos jurídicos.

O fato de o contribuinte discordar do lançamento ou o autuante ter dado interpretação equivocada à legislação especialmente quanto as operações e registros fiscais autuados, se fosse o caso, apenas traz como consequência a improcedência e respectiva exclusão de tais parcelas do Auto de Infração, e não como pretende a defesa, em nulidade da autuação, o que me faz rejeitar tal argumento posto.

Quanto ao fato de ter o autuante indicado ao final da sua informação fiscal, a *“reabertura do prazo de defesa”*, e o órgão preparador do processo ter concedido o prazo de dez dias para manifestação, me valho do próprio teor da impugnação que invoca o princípio do devido processo legal.

Sabido é que cada ente que age no processo possui as devidas e específicas competências para praticar ou não determinados atos. Assim, a legislação e o regramento normativo estabelecem o poder e a competência legal para cada agente público praticar atos processuais válidos.

No caso presente, o regramento normativo acerca de tais elementos se encontra no RPAF/99. Nele, por exemplo, está contido o preceito de que o prazo inicial para apresentação de defesa relativa a Auto de Infração é de sessenta dias (artigo 123).

Já o artigo 24 do mesmo dispositivo regulamentar estipula:

*“Art. 24. A autoridade fazendária do órgão onde se encontrar ou por onde tramitar o processo, sob pena de responsabilidade funcional, adotará as medidas cabíveis no sentido de que sejam fielmente observados os prazos processuais para interposição de defesa ou recurso, informação fiscal, cumprimento de diligências ou perícias, tramitação e demais providências”*.

Da mesma forma, abordando o preparo do processo, assim determina o artigo 130 do mencionado diploma:

*“Art. 130. O preparo do processo administrativo fiscal compete:*

*I - à repartição fazendária*

*a) do domicílio do sujeito passivo;*

*b) do local da ocorrência do procedimento fiscal, tratando-se de sujeito passivo não cadastrado ou de infração apurada no trânsito de mercadorias;*

*II - à Secretaria do Conselho de Fazenda Estadual, nos processos cuja tramitação estejam sob sua responsabilidade”*.

Tal artigo, é complementado pelo 131:

*“Art. 131. O preparo do processo compreende as seguintes providências:*

*I - saneamento do procedimento fiscal;*

*II - recebimento e registro do Auto de Infração e da Notificação Fiscal no sistema eletrônico de processamento de dados;*

*III - intimação para pagamento do débito ou apresentação de defesa, se ainda não efetivada pelo autuante;*

*IV - vista do processo ao sujeito passivo ou a seu representante legal, no recinto da repartição, quando solicitada;*

*V - encaminhamento do processo ao autuante ou a outro funcionário fiscal designado pela repartição competente para:*

*a) prestar informação fiscal;*

*b) realizar diligência ou perícia requeridas e autorizadas;*

*VI - prestação de informações econômico-fiscais acerca do sujeito passivo;*

*VII - controle dos prazos para impugnação, recolhimento do débito e outras diligências que devam ser feitas através da Inspetoria Fazendária, comunicando imediatamente ao órgão julgador o descumprimento dos prazos fixados pela legislação ou pela autoridade competente;*

*VIII - recebimento das peças de defesa, informação fiscal, recurso e outras petições, bem como das provas documentais, laudos ou levantamentos, e sua anexação aos autos;*

*IX - cumprimento de exames, diligências, perícias e outras determinações do órgão julgador, encaminhando os autos ao funcionário encarregado de sua execução;*

*X - informação sobre a inexistência de impugnação ou de recurso, quando for o caso;*

*XI - organização dos autos do processo com todas as folhas numeradas e rubricadas, dispostas segundo a ordem cronológica, à medida que forem sendo juntadas;*

*XII - encaminhamento do processo ao CONSEF para julgamento, à DARC para inscrição na Dívida Ativa, ou à Gerência de Cobrança do Crédito Tributário, para homologação do pagamento ou qualquer outro procedimento, conforme o caso;*

*XIII - ciência, ao sujeito passivo e ao autuante, das decisões proferidas, e intimação para o seu cumprimento ou interposição de recurso, quando cabível;*

*XIV - demais atos ou procedimentos que se façam necessários ao andamento regular do processo.*

*Parágrafo único. O processo somente poderá sair da repartição fiscal ou do Conselho de Fazenda Estadual para cumprimento de diligência ou perícia, ou quando requisitado por autoridade judiciária ou legislativa” (destaquei).*

Ou seja, não há determinação para que o autuante efetue, nem determine a realização de qualquer ato processual, apenas cumpra com aquilo ali determinado (prestar informação fiscal, realizar diligência, se manifestar a respeito de Auto de Infração lavrado, etc.), razão pela qual a sua “determinação” não tem o condão de produzir qualquer efeito no presente caso.

Ademais, também em nome do devido processo legal invocado pela defesa, rigorosamente obedecido no presente caso, não se há de negar eficácia e aplicação dos artigos 126 (*apresentada defesa relativa a Auto de Infração, a autoridade preparadora juntará a petição ao processo administrativo fiscal, mediante lavratura de termo próprio, acusando a data do recebimento, e dará vista da mesma ao autuante, no primeiro dia útil seguinte ao do recebimento da defesa, para produzir a informação fiscal acerca das razões do impugnante*), e em especial ao 127 do RPAF/99:

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

*(...)*

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

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

Ou seja: ocorrendo a hipótese dos autos (anexação de novo demonstrativo), há de ser aplicado prazo determinado no artigo 18, § 1º (*as eventuais incorreções ou omissões e a não-observância de exigências meramente formais contidas na legislação não acarretam a nulidade do Auto de Infração ou da Notificação Fiscal, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o*

*atuado e o montante do débito tributário, devendo as incorreções e omissões serem corrigidas e suprimidas por determinação da autoridade competente, desde que o fato seja comunicado ao sujeito passivo, fornecendo-se-lhe no ato da intimação cópia dos novos elementos, com a indicação do prazo de 10 (dez) dias para sobre eles se manifestar, querendo*). Grifei.

Isso na possibilidade de ciência, pois como visto e ocorrido no presente caso, poderia ter sido até mesmo aplicado o teor do artigo 127, § 8º do RPAF/99, o que inclusive dispensaria qualquer comunicação ou concessão de prazo ao contribuinte atuado.

Logo, o fato de o autuante ter falado em “*reabertura de prazo de defesa*”, na informação fiscal, se caracteriza como um ato inócuo, incapaz de produzir qualquer efeito, tal como se falasse em qualquer outro prazo, pois em nome do princípio do devido processo legal, não cabe a este, e sim ao órgão preparador do processo, como visto, praticar tais atos e cumprir fielmente a legislação, o que foi rigorosamente obedecido, repito, motivo para rejeitar a arguição de nulidade, o que se soma aos outros argumentos, e servem de embasamento para a rejeição das arguições preliminares.

Além disso, a infração 01 se refere a apenas uma Nota fiscal, ao passo que na infração 02, as ocorrências se resumem a um único mês, o que faz com que o prazo de dez dias seja demasiado suficiente para qualquer posicionamento adicional da empresa, além daquele já esposado na peça de impugnação.

Além disso, como a defensora da empresa deve muito bem ter conhecimento, este Conselho, por tradição, diante do entendimento predominante de que a verdade material deve ser buscada, jamais se esquivou de em qualquer etapa do julgamento, até mesmo em sua assentada, receber, acolher e apreciar elementos de provas tidos como essenciais para o deslinde da discussão, descabendo a assertiva e nominação do artigo 123, § 5º do RPAF/99, o qual tem por única finalidade evitar manobras, no sentido de que possuindo as provas, as mesmas viessem de forma fatiada aos autos.

Quanto a alegada nulidade da intimação, como visto, não se caracteriza, eis que realizada na forma determinada na norma, motivo pelo qual a rejeito.

Outra questão, agora prejudicial, a ser apreciada, é quanto a arguição de ocorrência da decadência, para a infração 02.

A legislação, especialmente o Código Tributário Nacional (CTN), determina em seu artigo 150, § 4º, que “*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, e se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de 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*”.

Nesta seara, destaco que durante muito tempo, subsistiu discussão acerca de qual seria o entendimento frente a questões de tal natureza, para reconhecimento ou não da existência da decadência: se deveria ser aplicado o disposto no artigo 173, inciso I, ou o artigo 150 § 4º do CTN.

O entendimento predominante neste Órgão era de que prevalecia em tais hipóteses, a redação contida no Código Tributário do Estado da Bahia, (Lei 3.956/81), até mesmo após a edição pelo Supremo Tribunal Federal (STF) da Súmula Vinculante 08, aplicável aos créditos tributários.

A Procuradoria Geral do Estado da Bahia, através da sua Procuradoria Fiscal, sustentou igualmente por longo período, inclusive junto ao Poder Judiciário, tal entendimento acima exposto, dissonante daquele predominante nas decisões dos Tribunais Superiores, sendo que após diversas derrotas judiciais na apreciação de tal matéria, repensou o entendimento anterior da mesma, culminando com a adoção dos denominados “Incidentes de Uniformização”, os quais

visaram unificar o pensamento acerca de questões até então ensejadoras de inúmeros e acalorados debates.

Dentre tais “Incidentes de Uniformização”, destaco o de n.º PGE 2016.194710-0, cujo enunciado transcrevo: *“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 correspondia às operações declaradas”*.

E avança ainda mais o entendimento exposto, ao observar na 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, 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”*.

E tal raciocínio se reforça, a partir do Enunciado da Súmula 555 do STJ, a qual determina:

*“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”*.

A se considerar a mesma, além dos dezenove Acórdãos tomados como paradigma, o que se verifica é que quando o contribuinte não declara e não paga o imposto, aplica-se a regra do artigo 173 do CTN, ou seja, o Fisco possui cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte para constituir o crédito tributário (não declarado e não pago); e, na hipótese de o contribuinte declarar o que tem como devido, recolhendo tal valor, mas o Fisco entende que o contribuinte deveria ter declarado valor maior (ou seja, não houve declaração de uma diferença), aplica-se a regra do artigo 150, § 4º do CTN, pela qual o Fisco teria cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador para constituir a diferença não declarada/não paga, pois houve declaração/princípio de pagamento.

E a justificativa para este entendimento, reside no fato de o STJ ter adotado como critério para aplicação do artigo 173, inciso I do CTN, a ausência de qualquer pagamento do tributo. Por outro lado, quando houver pagamento do tributo, ainda que parcial, aplica-se a regra decadencial do artigo 150, § 4º do CTN.

Tal raciocínio se manifesta num dos Acórdãos tidos como parâmetros pelo Tribunal, a saber, o AgRg no REsp 1.277.854:

*“Deve ser aplicado o entendimento consagrado pela Primeira Seção, em recurso especial representativo da controvérsia, para a contagem do prazo decadencial de tributo sujeito a lançamento por homologação. O referido precedente considera apenas a existência, ou não, de pagamento antecipado, pois é esse o ato que está sujeito à homologação pela Fazenda Pública, nos termos do art. 150 e parágrafos do CTN. Assim, havendo pagamento, ainda que não seja integral, estará ele sujeito à homologação, daí porque deve ser aplicado para o lançamento suplementar o prazo previsto no § 4º desse artigo (de cinco anos a contar do fato gerador). Todavia, não havendo pagamento algum, não há o que homologar, motivo porque deverá ser adotado o prazo previsto no art. 173, I do CTN”*.

Note-se que o “pagamento parcial” a que a jurisprudência do STJ invoca, tem tal conotação de ser parcial na ótica do Fisco, isto é, comparado à totalidade do tributo tido como devido. Caso o

“pagamento parcial” em questão fosse parcial sob a perspectiva do contribuinte, isso significaria que este teria declarado a totalidade do tributo, mas efetuado o pagamento apenas de parte dele.

Logo, não pode o julgador, ante tal fato, fechar os olhos e deixar de praticar a almejada justiça fiscal, razão pela qual, entendo presente a hipótese de decadência, vez que o valor do imposto foi lançado, escriturado e recolhido, ainda que insuficientemente, abarcando as ocorrências do período de fevereiro de 2015, na infração 02, sem qualquer ato da Administração Tributária no sentido de preservar o seu interesse ou homologar aquele valor.

Por tais razões, reconheço existir a decadência, devendo o valor lançado no período acima indicado ser excluído.

A reforçar o entendimento, a Súmula 12 do CONSEF, determina que *“Para efeito da contagem do prazo decadencial, o lançamento só se aperfeiçoa com a ciência do contribuinte acerca do auto de infração”*.

Diante de tal posicionamento, cristalino está que no caso em comento relativo à infração 02 lançada, a Secretaria da Fazenda se manteve inerte e sem adotar qualquer ação frente ao ocorrido, diante do longo lapso temporal decorrido (fevereiro de 2015), o lançamento tributário e ciência ao contribuinte (setembro de 2020).

Logo, diante do fato de ser tal período o único constante na ocorrência, a infração é tida como improcedente, ficando prejudicada a apreciação de qualquer outro argumento defensivo a ela referente.

Adentrando na análise do mérito, na infração 01, digno de observação é o fato de o artigo 30, inciso IV da Lei 7.014/96 assim prever:

*“Art. 30. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado, salvo disposição em contrário, sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:*

*(...)*

*IV - vier a perecer, deteriorar-se ou extraviar-se”.*

Tal disposição foi reforçada pelo artigo 312, inciso IV do RICMS/12:

*“Art. 312. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado, salvo disposição em contrário, sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:*

*(...)*

*IV - vier a ser objeto de furto, roubo, perecimento, desaparecimento, sinistro ou qualquer outra ocorrência similar”.*

Ou seja: a norma legal vigente obriga o contribuinte a estornar o imposto de que tenha se creditado quando das entradas dessas mercadorias, já que elas não mais serão comercializadas pelo contribuinte.

Os valores exigidos se sustentam no demonstrativo de fl. 05 dos autos, bem como na Nota Fiscal 7.780, de fls. 06 e 07.

Da análise de tais elementos, verifico que a mencionada Nota Fiscal, emitida em 20/12/2017, com natureza da operação de *“outras saídas de mercadorias e prestações de serviços não especificados”*, CFOP 5949, no valor de R\$ 536.503,19, sem destaque do ICMS, com destaque do IPI de R\$ 5.900,00, constando no campo dos dados adicionais a indicação: *“Ajuste de estoque dos últimos 5 anos 01/2012 a 12/2017 mercadorias que se perderam no processo de fabricação”*.

A questão é, pois, se analisar tal emissão em consonância com a acusação formulada de *“falta de estorno de crédito fiscal de ICMS relativo a mercadorias entradas no estabelecimento e que posteriormente foram objeto de quebra anormal”*.

O conceito de “quebra” de estoque se encontra originalmente na legislação federal, em relação especificamente ao IPI. A Receita Federal adota como conceito, aquele contido, por exemplo, no Parecer Normativo CST 35/1971, para a quebra de estoque: *“Entende-se por quebra a redução*

*quantitativa do estoque do produto industrializado, por motivo de acidente, deterioração, ou defeito, devidamente comprovados, que o inutilize ou torne impróprio para consumo”.*

A legislação tributária, tanto do IRPJ, como da CSLL admite, pois, que ocorram no processo produtivo quebras ou perdas de estoque, como é o caso dos resíduos de matéria-prima, evaporação de produtos químicos, etc. e nesta hipótese, existe a previsão de que os valores relativos a tais quebras ou perdas serão agregados ao custo de produção, sempre que inerentes ao processo produtivo, e serão lançados como despesas ao resultado do período, se forem eventuais ou por outras causas não relacionadas à produção.

Lembremos ser a empresa autuada um estabelecimento industrial, sendo essa ocorrência comum.

O conceito de perda, pois, possui base e natureza legal, sendo plenamente aceita, e dentro dos parâmetros ali delimitados, e a esse respeito, posso mencionar decisão do CARF, quando ainda denominado Conselho de Contribuintes, através de sua 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes decidiu que a contabilização de perdas por quebras de estoque em valor ínfimo em relação ao montante da compra pode ser admitida, independente de prova (Acórdão 101-84.593/93).

Ou seja: aquelas perdas de menor valor não precisariam, inclusive, de prova em tal sentido.

A questão a ser analisada agora seria a definição de “perda anormal”, tal como acusado pelo autuante, as quais se caracterizam como aquelas provenientes de eventos fortuitos ou de força maior, como as decorrentes de deterioração, obsolescência ou até mesmo por riscos não cobertos por seguros, sendo regra geral, a necessidade de que haja laudo técnico a respeito, até para a dedutibilidade dessas despesas na contabilidade da empresa.

Existem, também, aquelas perdas decorrentes de situações excepcionais, tais como incêndio e inundações, onde o certificado da autoridade competente que ateste a ocorrência do evento danoso é suficiente para legitimar a dedução do custo dos bens efetivamente dados como perdidos.

Ou seja; o critério para a perda ser “normal” ou “anormal” não é subjetivo, sequer se submete ao talante e vontade de quem quer que seja, fisco ou contribuinte, mas deve ter a necessária base técnica e legal para tal.

Quanto a operações que envolvam perdas, como por exemplo, os materiais danificados ou obsoletos que são comercializáveis, como a sucata, não se exige, via de regra, comprovação por laudo ou certificado de autoridade competente.

Da análise de tais elementos, cruciais para a acusação, e consequentemente, para o convencimento do julgador, posso fazer algumas observações, sendo a primeira delas referente ao fato de que ao longo da discussão da infração, o autuante não explicitou nem explicou a metodologia utilizada, sequer justificou a razão de ter considerado as perdas “anormais”, e qual o critério para assim considerar os valores lançados, uma vez que, como visto, perdas no processo industrial são tidas como previsíveis e normais.

Relativamente ao conceito de prova, o ensinamento de Paulo Celso B. Bonilha (Da Prova no Processo Tributário. São Paulo: Dialética, 1997, p. 67) é o de que no âmbito tributário “*A prova é a soma dos fatos produtores da convicção da autoridade julgadora, apurados no processo administrativo fiscal*”.

Por outro lado, a convicção do julgador, resulta de elementos probatórios trazidos pelas duas partes, tanto a Fazenda, sujeito ativo, como o contribuinte, sujeito passivo. Constituída a lide tributária, necessário se torna que as alegações das partes devem ser corroboradas por meio de provas e desta circunstância advém o problema de se definir a quem incumbe provar. No que concerne à inexistência ou existência do fato gerador, a quem incumbe a prova? Esta é a problemática do ônus da prova na seara tributária.

Em relação ao ônus da prova, assim se posiciona Mario Pugliese (La Prova nel Processo Tributário, CEDAM, Dott. A. Milani, Padova, 1935): “*No processo tributário, estabelece-se uma situação peculiar, onde o devedor ao invés de encontrar-se na posição de réu para a satisfação* ACÓRDÃO JFJ Nº 0018-02/22-VD

*do débito encontra-se na posição de autor, para obter a reforma do ato administrativo. Ele é obrigado, assim, a colocar diante do juiz os elementos aptos a demonstrar a errônea do lançamento executado pela administração". Apesar do tempo decorrido, mantém tal raciocínio a sua atualidade.*

No processo administrativo tributário a relação processual estabelecida se apresenta como peculiar, frente ao lançamento tributário, vez que, a Fazenda opõe de maneira unilateral sua pretensão ao contribuinte, após sua própria cognição e formação de título no procedimento de lançamento.

Ainda recorrendo aos ensinamentos de Paulo S. B. Bonilha: *"Não se pode pretender que a carga probatória venha a ser atribuída em função da posição processual de quem está na contingência de agir. O que importa é perquirir sobre os fatos relacionados com a situação material a que se refere a relação processual e deduzir a quem cabe o ônus da prova. A pretensão da Fazenda funda-se na ocorrência do fato gerador, cujos elementos configuradores supõem-se presentes e comprovados, atestando a identidade de sua matéria fática com o tipo legal. Se um desses elementos se ressentir de certeza ante o contraste da impugnação, incumbe à Fazenda o ônus de comprovar sua existência"*.

E esta prova se apresenta essencial e fundamental para a apreciação dos fatos concernentes ao processo. O STJ tem pacificado o entendimento da necessidade do elemento de prova ser produzido pelo acusador, no caso a Fazenda Pública, pois em processo civil a regra é a de quem acusa é quem cabe provar.

O direito da prova implica na existência de ônus, conforme o qual determinado sujeito do processo, sendo ele ativo ou passivo, tem a incumbência de comprovar os fatos por ele alegados, sob pena de, não o fazendo, restar frustrada a pretendida aplicação do direito material.

Além disso, ou seja, da acusação se encontrar desprovida de qualquer elemento contundente de prova, além do demonstrativo acima explicitado, como se trata de estorno de crédito fiscal decorrente das perdas apuradas, seria necessário, também, comprovar ao fisco que todos os créditos estornados, como o foram, corresponderiam a entradas tributadas, e ainda, se havia redução de base de cálculo ou qualquer outra situação tributária, o que, infelizmente não ocorreu.

Uma corrente muito forte da doutrina sustenta que apesar do Fisco comandar o processo administrativo, inclusive o lançamento gozar de presunção de veracidade, isto por si só não é o suficiente. Danilo Knijnik (Prova nos Juízos Cível, Penal e Tributário. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 134), por exemplo, entende que *"...o ônus da prova, no processo administrativo-fiscal, é da autoridade fiscal, a quem incumbe dar a prova dos elementos que compõem o fato gerador, não incidindo, aí, a denominada presunção de legitimidade, como, diga-se de passagem, a jurisprudência administrativa culminou por consagrar. Segue-se que a presunção de legitimidade opera em momento posterior, ou seja, quando do controle jurisdicional do ato, à vista de auto de lançamento formalizado com base em provas produzidas pela autoridade administrativa"*.

Nesta seara, e em linha de raciocínio na qual entende não ser a acusação fiscal imune ao ônus da prova, no âmbito do Judiciário, posso trazer, a título de exemplo, decisão do STJ exarada pelo Ministro Ari Pargendler, da 2ª Turma, no REsp 48.516/SP, julgado em 23/09/1997, DJ 13/10/1997 p. 51553: *"Tributário. Lançamento Fiscal. Requisitos do Auto de Infração e Ônus da Prova. O lançamento fiscal, espécie de ato administrativo, goza da presunção de legitimidade; essa circunstância, todavia, não dispensa a fazenda pública de demonstrar, no correspondente auto de infração, a metodologia seguida para o arbitramento do imposto – exigência que nada tem a ver com a inversão do ônus da prova, resultando da natureza do lançamento fiscal, que deve ser motivado.*

*Recurso especial não conhecido".* (Redação original).

Assim, caberia ao fisco ao constituir o lançamento, provar a ocorrência do fato gerador, e consequentemente o seu não cumprimento pelo sujeito passivo, o que não ocorreu, não tendo sido carreados ao feito os argumentos e elementos de convencimento que pudessem comprovar em que se lastreou a acusação fiscal, o que cria insegurança jurídica não somente acerca da ocorrência do fato gerador, base para a exigência do imposto, como, de igual forma, para a apuração dos seus efetivos valores.

Sabido que o ônus da prova cabe a quem acusa, e no caso presente, o autuante não comprovou nos autos quais os critérios utilizados para caracterizar as perdas indicadas pelo contribuinte como “anormais”, tendo simplesmente adotado os valores contidos na Nota Fiscal autuada, e lançado tais valores, e ainda que esta tenha sido emitida incorreta ou extemporaneamente, vez que englobando período de cinco anos, a acusação seria outra, o que implicaria em mudança de fulcro da acusação, procedimento não tolerado neste órgão.

Assim, não se sustenta a acusação, diante da total falta de elementos que venham a caracterizar as perdas de aguardente de cana, ácido cítrico anidro e vinho tinto comum, itens autuados, como “perdas anormais”, uma vez não tendo sido indicado quais os índices de perdas “normais” da empresa, sequer a existência ou não de sinistro de qualquer natureza que levasse a tais valores e quantidades, apenas e tão somente se baseando na emissão da Nota Fiscal mencionada, emitida para ajuste de estoques.

Tal situação se caracteriza como a prevista no artigo 18, inciso IV, alínea “a” do RPAF/99:

*“Art. 18. São nulos:*

*(...)*

*IV - o lançamento de ofício:*

*a) que não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator”.*

Por tais razões, tenho a infração 01 como nula, restando prejudicada qualquer outra apreciação em relação as questões defensivas postas.

Finalmente, quanto à solicitação para que as comunicações e intimações fossem feitas na pessoa de sua advogada, nada impede que tal prática se efetive, e que as intimações possam ser encaminhadas, bem como as demais comunicações concernentes ao andamento deste processo para o endereço apontado.

Contudo, o não atendimento a tal solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, uma vez que a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista nos artigos 108 a 110 do RPAF/99, os quais guardam e respeitam o quanto estabelecido no Código Tributário Nacional, em seu artigo 127, estipulando como regra, a eleição do domicílio tributário pelo sujeito passivo.

Da mesma forma, com a instituição do Domicílio Tributário Eletrônico (DTE), a comunicação entre a Secretaria da Fazenda e o contribuinte passou a utilizar este canal, dispensando qualquer outro meio, sendo a sua instituição feita pela Lei 13.199, de 28/11/2014, que alterou o Código Tributário do Estado da Bahia no seu artigo 127–D.

Através de tal mecanismo, a SEFAZ estabelece uma comunicação eletrônica com seus contribuintes, para dentre outras finalidades, encaminhar avisos, intimações e notificações, e cientificá-los de quaisquer tipos de atos administrativos, não tendo mais sentido qualquer outra forma de intimação que não o Domicílio Tributário Eletrônico.

Pelos expostos motivos, tenho o Auto de Infração é improcedente.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206977.0021/20-2, lavrado contra J C



**ALVES DA SILVA.**

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 09 de fevereiro de 2022.

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – PRESIDENTE/ RELATOR

EDUARDO DUTRA FREITAS - JULGADOR