

PROCESSO - A. I. Nº 269138.0078/19-0
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO - POSTO KALILÂNDIA LTDA.
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 2ª JJF nº 0144-02/22-VD
ORIGEM - SAT / COPEC
PUBLICAÇÃO - 14/08/21023

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF Nº 0203-11/23-VD**

EMENTA: ICMS. 1. OMISSÃO DE ENTRADAS. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. CONSTATAÇÃO DE ESTOQUE NÃO JUSTIFICÁVEL PELA VARIAÇÃO VOLUMÉTRICA. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA POR ANTECIPAÇÃO. ESCOLHA DA VIA JUDICIAL. ESGOTADA. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. **a)** MERCADORIAS NÃO TRIBUTADAS; **b)** MERCADORIA OU SERVIÇO TOMADO. A decadência se reporta à data dos fatos geradores, e considerando-se que o lançamento só está perfeitamente realizado e perfeito após intimação do sujeito passivo acerca do lançamento, são indiferentes as intimações posteriores decorrentes de imperfeições sanáveis do processo, já que em nada se altera dois pontos fundamentais: a data do fato gerador e a data ciência do lançamento em que o contribuinte é intimado a se defender. Considerando que a ciência do lançamento ocorreu em 13.12.2019, e o fato gerador mais antigo se reporta a dezembro de 2015, 4 anos antes, e o art. 150, parágrafo 4º do CTN estabelece o prazo de 5 anos a contar da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, e assim, entendo que foi equivocada a decisão de piso que acatou o pedido de decadência parcial da infração 01 e decadência total das infrações 02 e 03. Recurso **PROVIDO**. Auto de Infração **Procedente**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Ofício decorrente de Auto de Infração lavrado em 10/12/2019, para lançamento do crédito tributário no valor de R\$ 214.560,54, acrescido de multa, pela constatação das infrações a seguir descritas.

INFRAÇÃO 01 – 04.07.02 – Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor do PMPF, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhada de documento fiscal decorrente da omissão do registro da entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante verificação de variação volumétrica em índices do admitido pela ANP registrada no LMC/Registro 1300 da EFD. ICMS exigido R\$ 214.296,62, mais multa de 60% tipificada no art. 42, inc. III, alínea “d” da Lei nº 7.014/96, apurado nos períodos de dezembro de 2015, 2016, 2017 e 2018.

Enquadramento legal: art. 4º, § 4º, inc. IV; art. 6º, inc. IV; art. 23-A, inc. II da Lei nº 7.014/96 e art. 10, parágrafo único da Portaria nº 445/98.

INFRAÇÃO 02 – 16.01.01 – Deu entrada no estabelecimento de mercadorias, bens ou serviços sujeitos à tributação sem o devido registro na escrita fiscal, sendo aplicada a multa percentual no valor de R\$ 207,00, tipificada no art. 42, inc. IX da Lei nº 7.014/96, reduzida retroativamente em obediência à Lei nº 13.461/2015

c/com o art. 106, inc. II, alínea “c” da Lei nº 5.172/66 – CTN, correspondente ao período de julho, setembro e novembro de 2015.

Enquadramento legal: Artigos 217 e 247 do RICMS/2012.

INFRAÇÃO 03 – 16.01.02 – Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, sendo aplicada a multa no percentual de 1% sobre o valor de cada nota fiscal, no montante de R\$ 56,92, tipificada no art. 42, inc. IX da Lei nº 7.014/96, correspondente ao período de março e agosto de 2015.

Enquadramento legal: Artigos 217 e 247 do RICMS/2012.

A autuada através de seus advogados impugnou o lançamento, fls. 23 a 62, onde inicialmente requer que todas as intimações e notificações afeitas ao processo sejam encaminhadas para o endereço do seu representante legal indicado na defesa

O contribuinte impugnou o lançamento, fls. 23 a 62, o autuante apresentou a informação fiscal às fls. 91 a 111-v, quando então o processo foi pautado e julgado Procedente em Parte em Primeira Instância deste Conselho de Fazenda, conforme voto abaixo:

VOTO

O Auto de Infração em análise, imputa ao sujeito passivo o cometimento de três infrações à legislação do ICMS, tempestivamente impugnada via administrativa.

A autuada é contribuinte inscrito no Cadastro Estadual na condição Normal, atua na atividade econômica de comércio varejista de combustíveis para veículos automotores, posto revendedor de combustíveis – PRC, estabelecido nesta capital.

O início da ação fiscal foi comunicado ao contribuinte em 07/11/2019, com a lavratura do termo de início de fiscalização, encaminhado via Domicílio Tributário Eletrônico – DT-e, conforme mensagem 140917, postada em 05/11/2019, fl. 03-v, preenchendo o requisito formal previsto no art. 26 do RPAF/99.

Os demonstrativos constam apensados aos autos às fls. 04 a 18, na forma impressa e em arquivo eletrônico – planilhas gravadas na mídia eletrônica – CD, anexado à fl. 136. Estes demonstrativos foram elaborados de forma clara, precisa e objetiva, contendo todas as informações e dados necessários ao perfeito entendimento da infração, assim como a metodologia de cálculo dos valores apurados.

Preliminarmente, constato que o lançamento se conforma com o art. 142 do CTN, vez que o crédito tributário exigido foi constituído por autoridades administrativas competentes para tal, que aplicando os roteiros de auditoria fiscal exigidos para a correta apuração dos ilícitos apontados, concluíram pela ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, determinaram a matéria tributável, calcularam o montante do tributo devido, identificaram o sujeito passivo e propuseram a aplicação da penalidade prevista na Lei nº 7.014/96.

A defesa arguiu nulidade do lançamento sob o amparo de dois argumentos: (I) o primeiro, por entender que o lançamento não se originou de uma devida e regular apuração, obtida através de auditoria de estoques; e (II) o segundo, que no lançamento está caracterizada insegurança na determinação da infração e na apuração das quantidades consideradas como omitidas, assim como das bases de cálculo, fato que diz conduzir ao cerceamento do direito de defesa, conforme o previsto art. 18, incisos I e IV, alínea “a”, do RPAF/99.

Já na última manifestação apresenta, outra arguição de nulidade foi apresentada, desta vez referente as infrações que ocorreram nos exercícios de 2016 a 2018, sob o argumento de que o termo de fiscalização, para esses exercícios não pode produzir os efeitos legais, por não conter um dos requisitos básicos, qual seja o período a ser fiscalizado, que no presente caso, foi cientificada que seria fiscalizada apenas em relação ao exercício de 2015.

Trata-se, portanto de questões preliminares. Contudo, deixo de apreciá-las relativamente a infração 01, em razão da informação prestada por um dos autuantes à fl. 170-v, dando conta da existência de medida judicial interposta pelo sujeito passivo, ou seja, houve a desistência da defesa pela autuada, em decorrência da escolha da via judicial através do Processo nº 8057416-34.2021.8.05.0001, inclusive, já com sentença expedida pela 4ª Vara da Fazenda Pública de Salvador.

Registro que, não obstante se trate de sentença de primeiro grau, sem trânsito em julgado, frente a possibilidade de apelo recursal ao Tribunal de Justiça, exatamente sobre a matéria em discussão na infração 01, no presente Auto de Infração, qual seja a aplicação do parágrafo único do artigo 10 da Portaria nº 445/98, sua legalidade e constitucionalidade.

Em se tratando de demanda sob análise do Poder Judiciário, lembro que o art. 167, inc. III do RPAF/99, prevê que não se incluem na competência dos órgãos julgadores, questão sob a apreciação do Poder Judiciário ou por este já decidida, dispositivo que se amolda ao que determina o Código Tributário do Estado da Bahia –

COTEB, Lei 3.956/81, no seu art. 125, inc. II, in verbis.

Art. 125. Não se incluem na competência dos órgãos julgadores: (...)

II - questão sob a apreciação do Poder Judiciário ou por este já decidida.

Considerando o que informou o autuante, fato de amplo conhecimento deste CONSEF, que já apreciou matéria identifica, de outros estabelecimentos da autuada, importante também destacar o que prevê o art. 117 do RPF/99:

Art. 117. A propositura de medida judicial pelo sujeito passivo importa a renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa ou a desistência da impugnação ou recurso acaso interposto.

O citado RPAF/99, ainda trata das consequências para o andamento do contencioso administrativo frente a interposição de medida no âmbito do Poder Judiciário no seu art. 122, inc. IV, que assim, dispõe:

Art. 122. Extingue-se o processo administrativo fiscal: (...)

IV - com a desistência da defesa ou do recurso, inclusive em decorrência de ingresso do sujeito passivo em juízo relativamente à matéria objeto da lide antes de proferida ou de tornada irrecorrível a decisão administrativa;

Portanto, o dispositivo claramente prevê a extinção do processo administrativo fiscal, ou seja, a extinção apenas do contencioso na esfera administrativa, como consequência da desistência da discussão na defesa administrativa pelo ingresso do sujeito passivo em juízo, relativamente à matéria objeto da lide, antes de proferida ou de tornada irrecorrível a decisão administrativa.

Instalada a lide referente ao presente lançamento no Poder Judiciário, caberá daqui por diante a este, decidir a questão, ficando, desta maneira, suspensa a exigibilidade do crédito tributário até que a lide seja definitivamente resolvida.

Sobre a decisão do contribuinte optar pela via judicial, oportuno trazer trecho do artigo publicado na Revista Direito Tributário Atual, publicada pelo IBDT - INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO, subscrita pelos tributaristas Davi Cozzi do Amaral e Paulo Rosenblatt.

“Para que não sobressaiam decisões contraditórias para um mesmo caso, no entanto, a provocação do particular ao Judiciário para exame de determinada matéria controversa implica renúncia à sua discussão na esfera administrativa. Considerando a ampla possibilidade de controle judicial dos atos emanados pelos demais Poderes, o provimento jurisdicional deve prevalecer: por isso, caso tenham o mesmo objeto, o processo administrativo e o judicial não podem correr paralelamente.

A instauração do processo judicial, assim, retira o interesse à decisão administrativa, que não produziria efeitos frente ao conteúdo da tutela jurisdicional prestada. É esta a inteligência do art. 38, parágrafo único, da LEF, ainda que a disposição literal se refira apenas à discussão judicial de débito já inscrito em dívida ativa. Desta forma, a previsão legal de renúncia à esfera administrativa pelo ajuizamento de ação para discussão do crédito tributário é consentânea com as garantias e faculdades do contribuinte, ainda que gere o efeito de fazer operar a preclusão lógica do seu direito de instar a Administração à autotutela.

Por outro lado, é interessante pontuar que a renúncia à litigância administrativa ocorre apenas em relação ao objeto da ação judicial. Em outras palavras, para se operar a preclusão administrativa, os limites da lide, estabelecidos pelo pedido na petição inicial, devem compreender o objeto do processo administrativo – ou seja, devem envolver o ataque à legalidade do crédito tributário constituído pelo lançamento. A renúncia, assim, se refere apenas ‘à matéria questionada judicialmente, a ser deslindada pelo dispositivo da sentença, e não a todo e qualquer aspecto relacionado ao ato impugnado.’ “.

Lembro, por oportuno que a lavratura do Auto de Infração tem a prerrogativa de evitar os efeitos da decadência, ou seja além do dever de ofício em constituir o crédito tributário tempestivamente, mesmo extinto o contencioso, os autos, seguem o trâmite previsto na legislação e adotadas as medidas previstas, inclusive quanto as infrações não acobertadas pela ação judicial, o processo deverá ser encaminhado à Procuradoria Geral do Estado, a fim de que se adotem as providências devidas.

Portanto, a interposição de ação junto ao Poder Judicial neste caso, afeta apenas a infração 01 e quanto as infrações 02 e 03, registro que o contribuinte sobre estas não apresentou qualquer prova capaz de elidi-las.

Passo então a apreciar as questões preliminares.

Refiro-me inicialmente a arguição de nulidade, em razão de ter o autuante indicado no Termo de Início de Fiscalização que somente seria fiscalizado o período de janeiro a dezembro de 2015, como foi cientificada, portanto, o atendimento à exigência legal só ocorreu em relação a 2015 e quanto aos exercícios de 2016 em diante, sequer poderiam ser estes períodos fiscalizados.

Ao examinar o termo de cientificação de início da ação fiscal, encaminhada via DT-e, fl. 03-v, constato que

consta no termo de início de fiscalização, o período de jan/2015 a dez/2015, como sustenta a autuada.

Importante registrar que o termo de início de fiscalização foi lavrado e dado conhecimento a autuada antes do início dos trabalhos de auditoria, portanto, não há ofensa ao art. 26, inc. II do RPAF/99.

O fato de ser indicado no termo de início de fiscalização ou na ordem de serviço um período a ser fiscalizado, não impede que a autoridade fiscal examine outros períodos que não foram indicados nos citado termo ou na intimação.

A matéria é abordada com clareza no artigo sob o título: “Limites do Poder de Fiscalização: Identificação e Controle”, publicado na Revista Direito Tributário Atual, editada pelo INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO – IBDT, disponível no site <https://ibdt.org.br/RDTA/limites-do-poder-de-fiscalizacao-identificacao-e-controle/>, de autoria do Advogado e Mestre em Direito Tributário Luciano Burti Maldonado, cujos trechos transcrevo:

“O Capítulo I do Título VI do Livro II do CTN, o qual compreende os arts. 194 a 200, traz as regras gerais acerca da fiscalização. Enquanto o art. 194 é destinado ao legislador, é possível sustentar que as normas gerais acerca da fiscalização compreendem as regras sobre o poder da fiscalização (arts. 195, 197 e 200), os deveres da fiscalização (arts. 196 e 198) e os procedimentos para cooperação (art. 199). (...)”

No que diz respeito aos deveres da fiscalização, o art. 196 determina que o início da fiscalização seja documentado na forma da legislação vigente e, sempre que possível, os termos sejam lavrados nos livros fiscais exibidos à autoridade administrativa tributária ou, se o termo for lavrado em separado, que seja entregue uma cópia ao contribuinte. O referido dispositivo legal também determina que seja estabelecido prazo máximo para a conclusão da fiscalização. Neste ponto, destaca-se a importância da fixação do prazo de conclusão do procedimento de fiscalização, **bem como a indicação do objeto da fiscalização de forma que o contribuinte possa adquirir ou manter a espontaneidade com relação aos seus demais negócios e atividades**. Da conjugação dos arts. 195 e 196, pode-se concluir que a fiscalização deve se limitar ao exame dos pontos objeto da investigação e ser transparente em relação aos seus atos, especialmente na apreensão de documentos. (...)”

Sobre o vício de forma, além da previsão do art. 196 do CTN sobre a intimação do contribuinte do início da fiscalização e do prazo de conclusão desta, a legislação tributária estabelece rito específico para a determinação e início do procedimento de fiscalização, com a indicação das razões da fiscalização, bem como do prazo da execução dos trabalhos **e do objeto da fiscalização**, livros e documentos a serem apresentados pelo contribuinte. No caso de não preenchimento dos referidos requisitos, a jurisprudência, notadamente a judicial, tem se manifestado pela ilegalidade do ato administrativo. A jurisprudência administrativa também segue a mesma linha, porém de forma mais flexível, notadamente a do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo.

Os **defeitos do ato administrativo e a caracterização do abuso do poder de fiscalização** por defeito do motivo, do objeto ou da finalidade, podem ser tratados em conjunto, na medida em que a fiscalização somente tem razão de existir e, portanto, de ser considerada válida se a finalidade for a de investigar o cumprimento da obrigação tributária ou dos deveres instrumentais pelo contribuinte, o que, portanto, será o objeto do ato administrativo a ser devidamente motivado. (...)”

Por fim, foi verificado que o exercício do direito de defesa na esfera administrativa implicou um efeito mitigador em relação ao reconhecimento da nulidade do procedimento de fiscalização e do ato de constituição do crédito em razão de eventual abuso do poder de fiscalização. Considerando que o abuso do poder de fiscalização implica vício do ato administrativo de fiscalização, **passível de anulação pelo Poder Judiciário, este deve ser combatido diretamente no Poder Judiciário tão logo tenha sido praticado e, preferencialmente, antes da constituição do crédito tributário**. A medida judicial a ser adotada, geralmente, será o mandado de segurança e, caso haja a necessidade de dilação probatória, tal como a oitiva de testemunha, o meio processual adequado será a ação anulatória. Considerando que o ônus da prova é do contribuinte, é recomendável a representação do ato abusivo ao superior hierárquico da autoridade fiscal ainda na fase de fiscalização. “ (Grifos do relator)

Da leitura do texto, cujos entendimentos concordo, o fato de a autoridade fiscal ter extrapolado no período indicado no termo de início de fiscalização, se percebida pelo sujeito passivo fiscalizado como abuso de poder da fiscalização, deve ser arguida junto ao Judiciário, antes da lavratura do Auto de Infração, o que não ocorreu no presente caso.

Ademais, se houve algum prejuízo ao contribuinte, este diz respeito a limitação de sua espontaneidade em praticar atos de seu interesse junto ao Fisco no cumprimento de suas obrigações tributárias, como: apresentar consulta sobre a matéria, efetuar recolhimento, sem multas, de imposto referente a eventuais valores em atraso neste período ou transmitir os arquivos retificadores da EFD, conforme previsto no art. 251, § 2º do RICMS/2012: “Não terá validade jurídica a retificação da EFD relativa a períodos de apuração em que o contribuinte possua débito tributário em discussão administrativa ou judicial, bem como nos períodos em que esteja sob ação fiscal, salvo quando apresentada para atendimento de intimação do fisco.”

Quanto a entrega dos arquivos retificadores da EFD dos períodos janeiro de 2016 a dezembro de 2018,

constato através de consulta ao sistema de gerenciamento da EFD da SEFAZ, EFDG, que o contribuinte procedeu a entrega desses arquivos somente em 09/06/2020, não tendo relatado nenhum impedimento nesse sentido.

Destarte, afasto a arguição de nulidade.

Quanto a decadência do lançamento, aventada sob o argumento de que, se a primeira intimação não atendeu ao disposto no art. 46, do RPAF/99, portanto não foi válida, sendo que a intimação válida somente ocorreu em 11/03/2022, se processando a decadência do direito de constituição do crédito tributário, em relação aos supostos fatos geradores até 31/12/2016.

Conforme consta no relatório, parte deste Acórdão, em 24/09/2021, por decisão desta 2ª Junta de Julgamento Fiscal, o processo foi mais uma vez convertido em diligência para que o autuante anexasse aos autos disco de armazenamento de dados - CD, contendo o arquivo em formato tabela, cópia exata do demonstrativo analítico do levantamento fiscal e recomendando que posteriormente deveria o contribuinte ser intimado a receber cópia integral do demonstrativo em arquivo eletrônico na forma prevista no RPAF/99, concedendo-lhe o prazo de 60 dias, para manifestação.

A decisão de conversão do processo em diligência para os fins descritos, demonstra claramente que o contribuinte não teve o satisfatório acesso aos demonstrativos, o que lhe permitiria o pleno exercício da defesa e contraditório, de modo que se levado adiante, como se encontrava o processo, poderia implicar no reconhecimento de sua nulidade.

Como efeito à diligência nos termos conduzida, o processo retornou a sua etapa inicial, agora com o sujeito passivo em condições de exercer seu direito de defesa com a apresentação de nova impugnação, após a entrega da mídia contendo os arquivos eletrônicos.

Portanto, a diligência teve o claro propósito de corrigir a omissão, na forma do § 1º do art. 18 do já citado RPAF/99 e assim, o lançamento se encontra aperfeiçoado após cumprida a diligência, ou seja, após o contribuinte ter recebido a mídia com os arquivos eletrônicos gravados, o que somente aconteceu em 11/03/2022, conforme intimação às fls. 132 a 135.

A invalidação da primeira intimação como realizada, se caracterizou pela determinação de reabertura do prazo de defesa, para ciência do lançamento, concedendo a autuada nova oportunidade de realizar todos os atos processuais, inclusive aqueles já eventualmente praticados anteriormente.

Pelo exposto, a data a ser considerada para fins de contagem final da decadência, deve ser aquela que o contribuinte recebeu o disco de armazenamento de dados contendo os demonstrativos em formato eletrônico, conforme determinado na diligência.

Portanto, com a reabertura do prazo de defesa, deve ser considerado como prazo para efeito da contagem do prazo decadencial o da ciência da notificação válida, ou seja, 11/03/2022, em observância a Súmula CONSEF 12:

“Para efeito da contagem do prazo decadencial, o lançamento só se aperfeiçoa com a ciência do contribuinte acerca do auto de infração. “

Passo então a apreciar a arguição da defesa quanto a decadência e assim lembro que acerca do prazo decadencial, no Código Tributário Nacional há duas regras para contagem.

A regra geral é considerada aquela prevista no art. 173, admitida sua aplicação para todos os tributos:

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

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

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

A outra, denominada pela doutrina como regra especial, a prevista no art. 150, § 4º do CTN, se aplica aos tributos originalmente sujeitos a lançamento por homologação.

Art. 150. 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 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.

Para pacificar o entendimento quanto a aplicação de uma ou outra regra de contagem do prazo decadencial, a Procuradoria Geral do Estado da Bahia, publicou o Incidente de Uniformização PGE nº 2016.194710-0, objetivando consolidar a jurisprudência administrativa acerca da matéria com relação ao ICMS:

Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0

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

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

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

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

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

Revela-se, portanto, a importância da análise do caso concreto, para fins de adequada definição do critério de contagem do prazo decadencial. Ademais, para identificação do marco temporal concernente à data em que 'o lançamento poderia ter sido efetuado' (art. 173, I, CTN) -, é mister seja previamente constituído, na esfera administrativa, o fato jurídico concernente à existência de dolo, fraude ou simulação.

A infração 01 acusa o contribuinte de deixar de recolher o imposto, por antecipação tributária de responsabilidade do próprio sujeito passivo, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhada de documento fiscal decorrente da omissão do registro da entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, ou seja, o contribuinte não declarou a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omitiu a realização da operação ou prestação tributável, portanto, se aplica a regra prevista no art. 173, inc. I do CTN e assim, conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

No caso em análise, as infrações 02 e 03, exigem multa por descumprimento de obrigação tributária acessória, qual seja o registro na escrita fiscal de notas fiscais de aquisição de mercadorias.

Trata-se, portanto, de fato não declarado ao Fisco, o que autoriza aplicar, para a contagem do prazo decadencial a regra insculpida no art. 173, inc. I do CTN, ou seja, conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Considerando a data de ciência 11/03/2022, estão alcançados pela decadência os fatos geradores ocorridos até 31/12/2016 para a infração 01, restando os valores abaixo reproduzidos a serem exigidos caso seja essa a decisão judicial.

Data Ocorrência	Data Vencimento	Base de Cálculo	Alíquota (%)	Multa (%)	Valor Histórico
31/12/2017	09/01/2018	90.428,75	28,00	100,00	25.320,05
31/12/2017	09/01/2018	16.025,04	28,00	100,00	4.487,01

31/12/2017	09/01/2018	7.233,60	20,00	100,00	1.446,72
31/12/2017	09/01/2018	8.415,85	20,00	100,00	1.683,17
31/12/2017	09/01/2018	9.255,00	18,00	100,00	1.665,90
31/12/2017	09/01/2018	5.946,00	18,00	100,00	1.070,28
31/12/2018	09/01/2019	8.197,22	18,00	100,00	1.475,50
31/12/2018	09/01/2019	11.046,20	20,00	100,00	2.209,24
31/12/2018	09/01/2019	25.890,50	20,00	100,00	5.178,10
31/12/2018	09/01/2019	15.842,75	28,00	100,00	4.435,97
31/12/2018	09/01/2019	146.474,71	28,00	100,00	41.012,92
				Total	89.984,86

E para as infrações 02 e 03, constato que se processou a decadência para os fatos geradores ocorridos até 31/12/2016, integralmente, tendo em vista que fatos apurados ocorreram em 2015.

Diante de todo o exposto, tenho o Auto de Infração como prejudicada a defesa da infração 01 e em relação as infrações 02 e 03 alcançadas pela decadência na forma do art. 173, inc. I do CTN.

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

A Junta de Julgamento Fiscal recorreu de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do artigo 169, inciso I, alínea “a” do RPAF/99, com as alterações promovidas pelo Decreto n 18.558/18, com efeitos a partir de 18/08/18.

O contribuinte ingressou com um PEDIDO DE CONTROLE DE LEGALIDADE junto à PGE/PROFIS. Que considerando ingressou com medida judicial, especificamente sobre a matéria tratada e nomeando o presente AI, é evidente que restou concretizada a renúncia à defesa ou recurso.

Entretanto, o pedido de controle de legalidade não se afigura como peça defensiva ou recursal, tão somente um direito que assiste aos contribuintes em razão do disposto no art. 113, dos parágrafos 1º a 6º do RPAF.

Apresentou a medida judicial que importa na desistência da defesa ou recurso acaso interposto. Apresenta diversos julgamentos administrativos, e ao final requer que a procuradoria reconheça a existência de vícios e ilegalidades ao lançamento evitando a inscrição em Dívida Ativa.

Deixo de transcrever detalhes do Pedido de Reconsideração, pois tal demanda é feita à PGE/PROFIS e posteriormente deverá ser analisado por este órgão, havendo a julgar aqui, tão somente o Recurso de Ofício.

VOTO

O Recurso de Ofício decorre da redução das infrações 01, 02 e 03, em que a infração 01 foi alterada de R\$ 214.296,62 para R\$ 89.984,86 em razão de decadência parcial (o lançamento não foi julgado no que diz respeito às razões de mérito, em função de desistência do contribuinte da via administrativa, por haver optado por antecipação da lide judicial), e as infrações 02 e 03 foram completamente extintas em razão de reconhecimento da decadência total destes itens.

O Auto de Infração foi lavrado em 10.12.2019, e os fatos geradores se iniciam em 31.12.2015. Consta à fl. 21, que o contribuinte foi cientificado da lavratura do Auto de Infração em 13.12.2019, apenas 03 dias depois, com leitura na mesma data.

À fl. 80 a Junta de Julgamento Fiscal encaminhou o processo em diligência aos autuantes para que fosse prestada a devida informação fiscal, tendo sido apensada entre as fls. 90/110. À fl. 113 em novo pedido de diligência em 26.02.2021, o processo foi enviado à PGE/PROFIS para emissão de parecer, tendo sido emitido em 15.02.2021, às fls. 119/124.

Um terceiro pedido de diligência foi encaminhado à INFAZ DE ORIGEM, quando se pediu que os autuantes anexassem CD com o demonstrativo analítico do levantamento fiscal, reabrindo-se prazo de defesa em 24.09.2021. O contribuinte foi intimado conforme fl. 138 na data de 07.03.2022, tendo sido juntado o AR à fl. 141, com ciência em 11.03.2022.

Segundo o voto recorrido, consta o seguinte fundamento para acolhimento parcial da decadência:

Trata-se, portanto, de fato não declarado ao Fisco, o que autoriza aplicar, para a contagem do prazo decadencial a regra insculpida no art. 173, inc. I do CTN, ou seja, conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Considerando a data de ciência 11/03/2022, estão alcançados pela decadência os fatos geradores ocorridos até 31/12/2016 para a infração 01, restando os valores abaixo reproduzidos a serem exigidos caso seja essa a decisão judicial.

O que se verifica, é que a Junta considerou a data da ciência do lançamento para efeitos decadenciais, de quando o contribuinte recebeu os demonstrativos analíticos, e não quando da primeira intimação relativa no dia 13.12.2019. Importa ressaltar que nesta data, o fato gerador mais antigo era de 31.12.2015, 04 anos antes, longe do risco de decadência, pois o auto poderia ter sido lavrado até mesmo um ano depois.

Verifico que o contribuinte se defendeu às fls. 23/62 no dia 28.01.2020, dentro do prazo de defesa de 60 dias. A seguir, o processo passou por 3 diligências - a primeira pra prestar informação fiscal após a defesa inicial que estava ausente do processo, a segunda em consulta à PGE/PROFIS, e a terceira após e-mail do coordenador de avaliação do CONSEF, orientando que todos os autos lavrados contra os postos de combustíveis deveriam constar o demonstrativo analítico do levantamento fiscal, reabrindo-se novo prazo de defesa, tendo o contribuinte tomado conhecimento dos demonstrativos em 11.03.22, data em que a Junta aderiu ao prazo decadencial, 27 meses depois da ciência lançamento.

Constato que à fl. 151, quando da manifestação do contribuinte após a última diligência, pediu-se pela decadência arguindo que a **intimação válida somente teve lugar em 11.03.2022**, alegando-se a decadência do direito de constituição ao crédito em relação aos fatos geradores até 31.12.2016, que foi acatada pela Junta de Julgamento Fiscal.

Ora, para se considerar a primeira intimação inválida, faz-se necessário a fundamentação da sua invalidade. Embora o voto não tenho feito isto, a defesa justificou à fl. 151 que na primeira intimação a defesa teria sido preterida, e que o ato em que não houve preterimento da defesa só teve lugar em 11.03.2022.

É preciso justificar se havia alguma razão para que a ciência inicial do lançamento continha vícios que a invalidassem. A considerar válida a intimação apenas quando não houver preterimento ao direito de defesa, certamente muitos processos seriam atingidos pela decadência, visto que muitas vezes há falhas processuais, inclusive ausência dos demonstrativos adequados (como os recorrentes casos dos relatórios TEF ANALÍTICOS em lançamentos relativos às omissões de saídas presumidas em operações por cartões de débito/crédito) que não raro, só é realizada a diligência com entrega dos demonstrativos analíticos nesta segunda instância, muito tempo após a ciência inicial do Auto de Infração.

Há casos de processos longevos neste Conselho de Fazenda, em que mediante diligência, o contribuinte tem acesso a todos os elementos necessários à sua defesa depois de muitos anos da lavratura e situações em que é decretada a nulidade da Decisão recorrida, voltando os autos à primeira instância com instrução específica de nova intimação com novos demonstrativos que faltaram inicialmente, com reabertura de prazo de defesa para novo julgamento.

Pois bem, não tenho conhecimento de que quaisquer jurisprudências desses processos, que tenha sido considerado válida a intimação, apenas a partir do momento em que o contribuinte tenha tido toda condição de se defender.

A intimação é ato próprio, independente, cuja validade não se confunde com vícios do processo que são corrigíveis e saneáveis, como a preterição ao direito de defesa, que poderá ser corrigida a qualquer tempo, sem que se afete o prazo decadencial, por se considerar válida apenas a última intimação a salvo de vícios processuais.

A primeira intimação deste processo visava dar conhecimento da existência do processo, abrindo-se o prazo de defesa. Na segunda, o contribuinte já estava cientificado da existência do processo

27 meses antes, inexistindo desconhecimento da primeira. O objetivo da segunda intimação era evitar o cerceamento de defesa por falta de demonstrativos que foram considerados essenciais pela coordenação. Não há relação entre uma intimação e a outra, cuja finalidade é totalmente diferente, pois não se tratava de dar ciência do lançamento, mas de preservar a ampla defesa.

Mario Bernardes de Melo, em “Teoria do Fato Jurídico – plano da validade” diz que *a imputação de invalidade a um ato jurídico constitui como observa Bobbio, uma forma de assegurar a integridade do ordenamento jurídico, que, recusando utilidade jurídica e consequentemente prática, aos atos jurídicos com infringência de suas normas, resguarda a sua validade (no sentido de vigência) como um todo e de cada uma de suas normas, em particular. A invalidade, seja nulidade ou anulabilidade, tem portanto, caráter de sanção, com a qual se punem condutas que violam certas normas jurídicas porque lhe é próprio o mesmo fundamento lógico comum às demais sanções: repetir as infrações e às normas, assegurando a integridade da vigência do sistema jurídico* fl. 07 (Editora Saraiva, 2008).

Assim é que a utilidade jurídica da intimação, nos termos do art. 269 do novo CPC, é o ato pelo qual se dá ciência a alguém dos atos e dos termos do processo e sua finalidade é garantir o amplo direito de defesa e ao contraditório e do devido processo legal.

Da mesma forma, em um processo administrativo, o contribuinte ao tomar ciência da existência de um lançamento de ofício da administração fazendária, fica configurado um ato jurídico perfeito, sem falhas no seu objetivo, que é a comunicação da existência do Auto de Infração e alegando-se cerceamento de defesa, deve ser atendido o pleito, sob pena de nulidade processual, mas de forma alguma há que se falar em invalidade da intimação pretérita, tendo esta cumprido o seu intento, que é a CIÊNCIA DO LANÇAMENTO, que interrompe o prazo decadencial. As intimações seguintes, já tem outra pretensão, a de suprir falha sanável.

Há processos com inúmeras intimações subsequentes visando corrigir vícios sanáveis, e não há que se cogitar em considerar a última, quando todo o processo é saneado, como sendo a intimação válida para efeitos de decadência.

A nova intimação já não visou dar ciência da existência de um Auto de Infração, mas de prover o contribuinte dos meios necessários à sua ampla defesa, mas em absoluto, o fato de não ter possibilitado o contribuinte de se defender integralmente na primeira intimação, isto implica em sua invalidade, visto que o objetivo de dar ciência da existência do lançamento de ofício, repito, foi sobejamente cumprido.

O Domicílio Tributário Eletrônico - DTE foi instituído pela Lei nº 13.199, de 28/11/2014, que alterou o Código Tributário do Estado da Bahia no Artigo 127 – D. Através do DTE a Sefaz estabelece uma comunicação eletrônica com seus contribuintes para, dentre outras finalidades, encaminhar avisos, intimações, notificações e cientificá-los de quaisquer tipos de atos administrativos.

Uma vez confirmado o recebimento da intimação, estamos diante de um fato jurídico perfeito, porque foi cumprido o seu desiderato, que é notificar a existência de um Auto de Infração, e isto está configurado neste processo (fl. 21).

Eventualmente uma intimação pode não ter validade, perdendo os efeitos jurídicos. É o caso por exemplo, da intimação feita por edital, não tendo se esgotado outros meios de localização do contribuinte, visto que este tipo de intimação ficta deve ser reservado exclusivamente para contribuintes não localizados por outros meios.

Ocorre também quando feito por comunicação dos correios, quando se comprova que o endereço estava equivocado ou ainda recebido por pessoa que não tem qualquer vínculo com o contribuinte. Deve-se ressaltar que mesmo alegando-se haver sido recebido por terceiros estranhos ao autuado, é preciso de prova inequívoca de que a parte não foi cientificada do Auto de Infração.

A intimação visa tão somente garantir o direito constitucional, seja em processo judicial, seja em

processo administrativo, de garantia do exercício do contraditório e da ampla defesa e do devido processo legal, e isto foi feito, desde o dia 13.12.2019, já que o contribuinte não só tomou ciência da intimação, como se defendeu do lançamento, e ao se alegar cerceamento de defesa em outros processos similares, por ausência de demonstrativo analítico, a própria Junta sendo comunicada pela coordenação, solicitou que o contribuinte fosse intimado novamente com os demonstrativos analíticos.

Em que isto invalida a primeira intimação? NADA! A 1ª intimação cumpriu sua finalidade, de dar ciência da existência do processo garantindo o contraditório, a ampla defesa, e o devido processo legal. O que completa juridicamente o lançamento de ofício é a ciência do contribuinte, e não a correção de falhas processuais posteriores.

A segunda intimação apenas visou garantir a ampla defesa pela falta de demonstrativos analíticos. Aliás, já ocorreu inúmeras vezes neste Conselho de Fazenda, de haver falhas, e o contribuinte não receber demonstrativo algum, e ao impugnar o lançamento comunicando a sua incapacidade do exercício da ampla defesa, é novamente intimado para recebimento dos demonstrativos, reabrindo-se o prazo de impugnação, sem sequer se cogitar de invalidade da primeira intimação visto que a própria existência da impugnação em que se alegou cerceamento de defesa, já é prova inconteste de que a intimação cumpriu o seu efeito - **dar ciência e possibilitar ao contribuinte exercer sua defesa, completando-se o ciclo jurídico do lançamento de ofício.**

Vejamos uma jurisprudência deste Conselho:

PROCESSO - A. I. Nº 108883.0021/07-7 RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL RECORRIDO - CENTRAL DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS LTDA. (CDP) RECURSO - REPRESENTAÇÃO DA PGE/PROFIS ORIGEM - INFAZ VAREJO INTERNET - 24/03/2009 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL ACÓRDÃO CJF Nº 0045-11/09- EMENTA: ICMS. EXCLUSÃO PARCIAL DE DÉBITO. NULIDADE. INFRAÇÕES 5 E 6. Representação proposta com base no art. 119, II, § 1º c/c art. 136, § 2º, da Lei nº 3.956/81 (COTEB), para que seja excluído o débito do lançamento referente às infrações 5 e 6, em face da comprovação de que a autoridade fiscal se utilizou de comunicação processual (intimação) subsidiária, só prevista na legislação Estadual quando inviável a via postal. Pleito de afastamento viável, porquanto o vício apontado consubstancia nulidade. Representação ACOLHIDA. Decisão unânime.

A decadência se reporta à data dos fatos geradores, e considerando-se que o lançamento só está realizado e perfeito após intimação do sujeito passivo para tomada de ciência, são indiferentes as intimações posteriores decorrentes de imperfeições sanáveis do processo, já que em nada se altera dois pontos fundamentais: a data do fato gerador e a data ciência do lançamento em que o contribuinte é intimado a se defender. Há casos em que intimações para entrega de demonstrativos fundamentais ao exercício da defesa, ocorre muitos anos depois da primeira intimação, e nesta lide foi de mais de dois anos.

Não há qualquer correlação de causa e efeito entre a primeira e a última intimação, visto que a primeira visou apenas dar ciência ao contribuinte da existência de um Auto de Infração, e a segunda, de lhe fornecer demonstrativos ausentes, considerados fundamentais para sua defesa.

Quando da primeira intimação, o lançamento de ofício já se havia completado sem quaisquer falhas quanto ao seu intento – dar ciência da sua existência, o que garante ao fisco ficar à salvo da decadência pleiteada.

O argumento feito pela defesa e acatado pela Junta é desprovido de qualquer legalidade ou razoabilidade, pois não há qualquer legislação e nem mesmo posições doutrinárias a lhe dar guarida, pois as duas intimações prestam-se a propósitos diferentes.

Os argumentos apresentados em seu favor, foram julgamentos deste Conselho, como o Acórdão nº 0250-1118 que reconhece a decadência em razão da ciência do Auto de Infração em 06/10/2011 naquele processo, sem que tenha havido quaisquer novas intimações para entrega de novos demonstrativos, mas apenas informa a data da ciência do Auto de Infração para efeito da contagem do prazo decadencial. Não há no processo citado pela defesa do contribuinte, nova

intimação reconhecida como marco do prazo decadencial, e em nada se assemelha a esta lide.

A ser considerada tal situação como possível, grande parte dos processos administrativos estariam em risco, visto ser comum haver diligências para atendimento à ampla defesa do contribuinte muitos anos depois. O marco inicial para contagem do prazo decadencial é a tomada de ciência da existência do lançamento e não da capacidade para exercício da ampla defesa.

Uma vez que a ciência do lançamento ocorreu em 13.12.2019, e o fato gerador mais antigo se reporta a dezembro de 2015, 4 anos antes, e o art. 150, parágrafo 4º do CTN estabelece o prazo de 5 anos a contar da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, e assim, entendo que foi equivocada a decisão de piso que acatou o pedido de decadência parcial da infração 01 e a decadência total das infrações 02 e 03.

Quanto a este tema, já existe até Súmula de número 11 deste Conselho de Fazenda: *Para efeito da contagem do prazo decadencial, o lançamento só se aperfeiçoa como a intimação do contribuinte acerca do Auto de Infração.*

Face ao exposto DOU PROVIMENTO ao Recurso de Ofício. Auto de Infração PROCEDENTE.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso de Ofício interposto para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE**, o Auto de Infração nº 269138.0078/19-0, lavrado contra o **POSTO KALILÂNDIA LTDA.**, devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 214.296,62**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, III, alínea “d”, e das multas por descumprimento de obrigações acessória no montante **R\$ 263,92**, previstas no art. 42, IX, ambas da Lei nº 7.014/96, além dos acréscimos legais, devendo ser o mesmo encaminhado para à Procuradoria Geral do Estado da Bahia através da sua Procuradoria Fiscal, para os devidos fins, diante do fato de estar **PREJUDICADA** a apreciação da infração 01 no âmbito administrativo, pela interposição de ação judicial relativa à matéria nela tratada.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 12 de julho de 2023.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – RELATOR

THIAGO ANTON ALBAN – REPR. DA PGE/PROFIS