

<b>PROCESSO</b>	- A. I. N° 207160.00006/18-2
<b>RECORRENTES</b>	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e NOVA ERA COMERCIAL DE TINTAS LTDA.
<b>RECORRIDOS</b>	- NOVA ERA COMERCIAL DE TINTAS LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
<b>RECURSOS</b>	- RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0047-03/23-VD
<b>ORIGEM</b>	- DAT METRO/ INFRAZ VAREJO
<b>PUBLICAÇÃO</b>	- INTERNET: 17/10/2023

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0296-12/23-VD

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS COM PAGAMENTO DO IMPOSTO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. 2. FALTA DE RECOLHIMENTO. **a)** OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. OPERAÇÕES ESCRITURADAS; **b)** ALÍQUOTA DIVERSA DA PREVISTA NA LEGISLAÇÃO. 3. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. RECOLHIMENTO A MENOS. Infrações fulminadas pela decadência. 4. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. **a)** POR OMISSÃO DE ENTRADAS. PRESUNÇÃO LEGAL. **b)** POR ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. **c)** POR RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. Ajustes realizados pelo Autuante em sede de informação fiscal, reduzem o valor originalmente lançado. Infrações parcialmente procedentes. 5. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. FALTA DE RECOLHIMENTO. Fato não contestado. Infração subsistente. 6. ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL/ EFD. FALTA DE APRESENTAÇÃO E/OU ENTREGA SEM AS INFORMAÇÕES EXIGIDAS NA LEGISLAÇÃO. MULTA. Constatado nos autos, que a fiscalização não cumpriu rito regulamentar, ao proceder a ação fiscal. Falta da intimação concedendo prazo ao Autuado para regularização. Infração nula. Indeferido pedido de diligência ou perícia. Afastadas nulidades suscitadas pelo deficiente com exceção da infração 09. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime. Recurso Voluntário **PARCIALMENTE PROVIDO**. Vencido o voto do relator em relação às infrações 5 e 6. Decisão por maioria. E, decisão não unânime quanto à infração 4.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recursos de Ofício e Voluntário previstos no art. 169, I, alienas “a” e “b” do RPAF, interposto pelo sujeito passivo em face da Decisão proferida pela 2ª JJF, através do acórdão nº 0047-03/23-VD, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração acima epígrafeado, lavrado em 23/12/2018 para exigência de crédito tributário no valor histórico de R\$ 447.912,35, inerente a 09 (nove) exações, relativas ao período de 01/01/2013 a 31/12/2013, sendo objeto todas as infrações de ambos os recursos:

**Infração 01. 01.02.06** - utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, referente a aquisição de mercadorias com pagamento de imposto por substituição tributária, no mês de janeiro 2013, no valor de R\$ 190,46, acrescido da multa de 60%; (42, VII, a) – **Recurso de Ofício**

**Infração 02. 02.01.03** - deixou de recolher o ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas nos livros fiscais próprios. Deu saídas de mercadorias em bonificações, sem lançamento do imposto, nos meses de janeiro, julho, setembro e novembro de 2013, no valor de R\$ 544,45, acrescido da multa de 60%; (42, II, a) – **Recurso de Ofício**

**Infração 03. 03.02.02** - recolheu a menos ICMS, em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação. Aplicação de alíquota 0 (zero), quando a prevista era 17%, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de fevereiro a dezembro de 2013, no valor de R\$ 8.228,36, acrescido da multa de 60%; (art. 42, II, a) – **Recurso de Ofício**

**Infração 04. 04.05.05** – falta de recolhimento do imposto, constatada pela apuração de diferença tanto de entradas, como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a das operações de entradas - com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou o pagamento dessas entradas, com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente, e também não contabilizadas, no mesmo exercício, ano de 2013, no valor de R\$ 198.035,28, acrescido da multa de 100%; (art. 42, III) – **Recursos de Ofício e Voluntário**

**Infração 05. 04.05.08** - falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal e consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques em regime fechado, no exercício de 2013, no valor de R\$ 189.032,92, acrescido da multa de 100%; (42, III) – **Recursos de Ofício e Voluntário**

**Infração 06. 04.05.09** - falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques em regime fechado, no exercício de 2013, no valor de R\$ 30.847,60, acrescido da multa de 60%; (42, II, d) – **Recursos de Ofício e Voluntário**

**Infração 07. 07.01.01** – falta de recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente a mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação, nos meses de abril, setembro e outubro de 2013, no valor de R\$ 3.696,37 acrescido da multa de 60%; (42, II,d) – **Recurso Voluntário**

**Infração 08. 07.15.02** – recolhimento a menos do ICMS antecipação parcial, referente a aquisições de mercadorias, provenientes de outras Unidades da Federação, adquiridas com fins de comercialização, nos meses de março a junho, agosto e dezembro de 2013, no valor de R\$ 776,91 acrescido da multa de 60%; (42, II, d) – **Recurso de Ofício**

**Infração 09. 16.14.04** – deixou de efetuar a entrega dos arquivos eletrônicos da EFD – Escrituração Fiscal Digital, ou o entregou sem as informações exigidas na forma e no prazo previsto na legislação tributária, nos meses de fevereiro a dezembro de 2013, sendo aplicada a multa de fixa de R\$ 1.380,00, em cada mês que se verificou a omissão, totalizando R\$ 16.560,00. (art. 42, XIII-A , “l”); – **Recurso de Ofício**

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração Procedente em Parte nos seguintes termos:

### VOTO

O Auto de Infração em epígrafe é composto por nove infrações arroladas pela fiscalização, conforme relatadas na inicial.

Preliminarmente, o defendente afirmou, que o auto de infração possui vários vícios, entre os quais, disse que o lançamento de ofício se perfaz em relação a fatos geradores já fulminados pela decadência. Arguiu equívocos na forma de apuração de estoque, violação ao princípio da verdade material, cobrança indevida de multa, além de apresentar entendimento, de que não haveria segurança, certeza e liquidez no levantamento quantitativo de estoques efetuado pelo Autuante, pleiteando a nulidade do Auto de Infração.

Sobre a decadência arguida, será apreciada oportunamente, em tópico próprio. Analisando todos os elementos que compõem o presente PAF, verifico que o Auto de Infração foi lavrado em consonância com a lei nº 7014/96 e o RICMS/2012. As irregularidades apuradas estão devidamente demonstradas nos levantamentos fiscais, que servem de base ao Auto de Infração, tendo sido dada ciência ao contribuinte, lhe possibilitando defender-se, não havendo, portanto, que se falar em cerceamento de defesa.

Em relação ao lançamento de ofício, a autoridade administrativa que constituir o crédito tributário pelo lançamento deve identificar o sujeito passivo e propor a aplicação de penalidade cabível (art. 142 do CTN), e de acordo com o art. 39, inciso I do RPAF/BA, o Auto de Infração conterá a identificação, o endereço e a qualificação do autuado.

No caso em exame, o autuado está devidamente identificado à fl. 01 do PAF, constando a sua inscrição estadual, CNPJ e endereço, inexistindo qualquer dúvida quanto à sua qualificação. O autuado entendeu os cálculos, se defendeu e apresentou impugnação ao lançamento, tratando dos fatos que ensejaram a exigência fiscal, citando as ocorrências autuadas e afirmando que não concorda com o levantamento fiscal. Portanto, o contribuinte exerceu tempestivamente seu direito de defesa e, inclusive, pronunciando-se quanto ao mérito da autuação.

Observo que nos termos do § 1º, do art.18 do RPAF/99, não implica nulidade da autuação fiscal as eventuais incorreções, ou omissões e a não-observância de exigências meramente formais contidas na legislação, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado 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. Pela descrição dos fatos ficou evidente o enquadramento legal e o autuado entendeu as irregularidades que lhe foram imputadas e se defendeu citando dados do levantamento fiscal.

Ademais, em sede de informação fiscal, o Autuante corrigiu as falhas apontadas pela defesa, reduzindo o valor do imposto originalmente lançado, cujos demonstrativos o contribuinte recebeu cópias e se manifestou nos autos. Portanto, com exceção da infração 09, que será oportunamente apreciada, não acolho as preliminares de nulidade arguidas, haja vista que o PAF está revestido das formalidades legais, estão determinados o contribuinte autuado, o montante do débito tributário e a natureza da infração apurada, não estando presentes os motivos elencados nos incisos I a IV, do art. 18 do RPAF-BA, para se decretar nulidade da autuação.

O deficiente arguiu decadência em todas as infrações. Afirmou que foi intimada da autuação no dia 02/01/2019, de sorte que entende que se operou a decadência em relação a fatos geradores ocorridos antes de 01/01/2014.

Analisando esta alegação, verifico que conforme determina o art. 150 do CTN, “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”.

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

Por outro lado, de acordo com o art. 173, I do CTN, “o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”.

O entendimento firmado no CONSEF, e em conformidade com a PGE - Incidente de Uniformização no 2016.194710-0, é no sentido de que o lançamento por homologação, seria aquele em que o sujeito passivo tem o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, sendo aplicável a regra do art. 150, § 4º, do CTN. Ou seja, o referido dispositivo aplica-se aos casos, em que haja algum pagamento a ser homologado, de acordo com a apuração feita pelo contribuinte.

A partir dessa análise, pode-se apurar a existência de débito declarado e não pago e tributo não declarado e não recolhido (situação de total omissão, nada havendo a homologar), ou ainda, casos em que, mesmo havendo algum pagamento, o contribuinte agiu com dolo, fraude ou simulação, chegando-se às conclusões a seguir:

1. Débito tributário declarado e pago: há homologação tácita do lançamento (pagamento) após o transcurso de 5 anos, contados da ocorrência do fato gerador, aplicando-se o § 4º, do art. 150, do CTN.
2. Débito declarado com efetivação do pagamento, porém com posterior verificação de dolo, fraude ou simulação: a autoridade, mediante a coleta de provas idôneas apura a ocorrência de ilícito fiscal. Neste caso, o início do prazo decadência, para o lançamento da diferença, é deslocado para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento de ofício poderia ter sido efetuado, aplicando-se a regra do art. 173, I.
3. Débito declarado com efetivação de pagamento parcial: O contribuinte apura o imposto e antecipa o pagamento parcial do montante devido (e declarado), ensejando a aplicação igualmente do § 4º, do art. 150, do CTN.
4. Débito declarado e não pago: neste caso deve ser aplicada a previsão do art. 173, I, do CTN, considerando a interpretação de que, a Administração Tributária homologa é o pagamento e não o lançamento expedido pelo particular. Se não há pagamento, não há o que ser homologado.
5. Débito não declarado e não pago: aplicação direta das disposições do art. 173, I, do CTN. O prazo decadencial tem início no primeiro dia do exercício seguinte em que o lançamento de ofício poderia ter sido realizado. Sem qualquer pagamento, não há o que ser homologado.

No caso em exame, nas infrações 01, 02, 03 e 08, em ação fiscal foi apurado imposto declarado e pago, ainda que de forma parcial, o que implica dizer que há pagamento a ser homologado. Neste caso, se aplica a regra estabelecida no art. 150, § 4º, do CTN. A contagem se dá, a partir do momento da ocorrência do fato gerador. Considerando que as irregularidades apuradas, se deram no exercício de 2013, e o contribuinte tomou ciência do Auto de Infração no dia 02/01/2019, tem-se que ocorreu a decadência em relação aos fatos geradores

ocorridos antes de 01/01/2014, estas infrações foram integralmente trazidas pelo instituto da decadência, e os créditos encontram-se extintos nos termos do inciso V, do art. 156 do CTN.

Entretanto, no que diz respeito às infrações 04, 05, 06, trata-se de falta de recolhimento do ICMS apurada via levantamento quantitativo de estoques, a infração 07, refere-se a falta de recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente a mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação e a infração 09, diz respeito a multa por descumprimento de obrigação acessória devido a omissão do Autuado na prestação de informações ao fisco, aplicando-se dessa forma, o disposto no item 05 retro mencionado. Logo, a contagem se dá, a partir do primeiro dia do exercício seguinte, em que o lançamento poderia ter se realizado, nos termos do art. 173, I do CTN.

Conforme já mencionado neste voto, considerando que a infração possui fatos geradores do exercício de 2013 e o contribuinte tomou ciência do presente Auto de Infração em 02/01/2019, resta evidente que não se operou a decadência no presente PAF, como quer o autuado, para as infrações 04, 05, 06, 07 e 09, visto que o prazo para lançamento de ofício só se esgotaria em 31 de dezembro de 2019. Não acolho, portanto, a decadência suscitada para estes itens.

Indefiro de plano, pedido de diligência ou perícia solicitada pelo autuado. Observo que a diligência se presta a esclarecer dúvida porventura existente, mas, se para convencimento dos Julgadores não se faz necessária, a realização de diligência pode ser dispensada. Constatando ainda, que não há necessidade de avaliação por técnicos especialistas, para deslinde da controvérsia. Neste caso, entendo que já se encontram presentes no PAF, os elementos necessários e suficientes para decisão sobre a lide. Dessa forma, nos termos do artigo 147, incisos I e II, do RPAF/BA, indefiro o pleito do autuado.

O defensor não rebateu a infração 07, portanto, a considero subsistente, considerando não haver lide a ser apreciada a respeito deste item.

As infrações 04, 05 e 06 foram impugnadas conjuntamente pela defesa, e dessa forma serão apreciadas neste voto.

No mérito, estas infrações se referem a:

Infração 04. 04.05.05 – falta de recolhimento do imposto, constatada pela apuração de diferença tanto de entradas, como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a das operações de entradas - com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou o pagamento dessas entradas, com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente, e também não contabilizadas, no mesmo exercício, ano de 2013.

Infração 05. 04.05.08 - falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal e consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques em regime fechado, no exercício de 2013.

Infração 06. 04.05.09 - falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques em regime fechado, no exercício de 2013.

Sobre a matéria, o levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias constitui modalidade de procedimento fiscal destinado a conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuinte, num determinado período, tomando-se como pontos de referência, os inventários inicial e final do período considerado, levando-se em conta, tanto as quantidades de mercadorias, como a sua expressão monetária (art. 1º da Portaria 445/98).

Verifico que a autuação em discussão teve por base a Escrituração Fiscal Digital/EFD do Autuado, onde consta seus livros fiscais: Registro de Entradas, Registro de Saídas e Registro de Inventário. A omissão de receitas foi apurada mediante levantamento quantitativo por espécie de mercadoria em exercício fechado, com supedâneo nas regras da Portaria nº 445/98.

Sobre a infração 04, trata-se de uma presunção juris tantum, cabendo ao autuado apresentar elementos contrários a presunção, conforme previsto no inciso IV, § 4º, art. 4º, da Lei 7014/96, que reproduzo:

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

(...)

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

(...)

IV - Entradas de mercadorias ou bens não registrados;

No que tange às infrações 05 e 06, o levantamento quantitativo de estoques aplicável a mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, como no presente caso, possui procedimento regido pelo art.10 da Portaria 445/98, que para melhor compreensão transcrevo, in verbis:

Art. 10. No caso de omissão do registro de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária:

I - se a mercadoria ainda estiver fisicamente no estoque ou se tiver saído sem tributação, deve ser exigido o pagamento:

a) do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal, observando o seguinte (Lei nº 7.014/96, art. 6º, IV):

1 - a base de cálculo é a prevista no inciso II do art. 23-A da Lei nº 7.014/96;

2 - a multa aplicável é a prevista para a falta de recolhimento tempestivo em razão da falta de registro de documentos nos livros fiscais próprios, apurada mediante levantamento quantitativo (Lei nº 7.014/96, art.42, III, "g").

b) do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado previstos no Anexo I do RICMS/12, deduzida a parcela do tributo calculada na forma da alínea "a" do inciso I deste artigo, a título de crédito fiscal, com multa de 60% (art. 42, II, "d" da Lei nº 7.014/96);

Constatando-se diferença de entradas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, deve-se exigir o pagamento do imposto do detentor das mercadorias em situação irregular, atribuindo-se-lhe a condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal, além do imposto de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido.

O defensor alegou, que EFD's inconsistentes foram utilizadas como parâmetro para elaboração das planilhas que embasaram o auto de infração, que o acusaram de aquisições de mercadorias de terceiro, sem o respectivo documento fiscal.

Sobre esta alegação, observo que o autuado não aponta objetivamente que equívocos no levantamento fiscal teriam sido resultantes de inconsistências em sua EFD.

Sobre a Escrituração Fiscal Digital – EFD, observo que se constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das Unidades Federadas e da Secretaria da Receita Federal, bem como no registro de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte, e substitui livros fiscais.

Se o levantamento fiscal é efetuado com base em dados fornecidos pelo autuado por meio dos arquivos eletrônicos relativos à EFD, a correção de tais arquivos é de responsabilidade do contribuinte e tais registros devem refletir os elementos constantes nos documentos fiscais relativos às entradas e saídas de mercadorias. O defensor deixou de apresentar provas concretas que justificassem erros na EFD, portanto, no caso de inconsistências, compete ao contribuinte informar e corrigir os erros antes da ação fiscal, e não cabe nesta fase do presente processo, conceder prazo para a pretendida retificação da EFD. Além disso, consta do presente processo comprovante de que o Autuado foi intimado para correção de inconsistências, fls.11 a 20, datadas de 21/08/2018 e 06/11/2018, antes da autuação e não atendeu ao Fisco, não podendo, portanto, beneficiar-se de sua desidácia.

O defensor disse, que ao proceder ao levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado, o Auditor não levou em conta, o fato de que, muitas das tintas vendidas são resultado da mistura de componentes (tintas para demanda) que foram regularmente adquiridos, escriturados e cujo ICMS foi devidamente recolhido. Explicou que a atividade de mistura de componentes (bases e/ou pigmentos) por ela desenvolvida, não é considerada como industrialização, e que a mistura dos componentes forma uma tinta específica, a qual por sua vez, possui um novo código. Desse modo, na operação de entrada, têm-se os componentes, mas na operação de saída, têm-se a tinta. Afirmou que, por isso foi gerada a diferença de estoque, levando o Auditor Fiscal a entender, que houve aquisição de mercadorias sem documento fiscal, quando em verdade o erro do estoque é fruto de uma falha do seu sistema de automação. Acrescentou que, ainda que pretendesse efetuar a baixa do estoque dos componentes cuja mistura resultou na tinta, seria impossível fazê-lo, pois sabe os componentes de cada tinta, mas não a quantidade precisa para chegar à cor e à tonalidade de cada uma. As máquinas utilizadas são automáticas, isto é, não se sabe a proporção da mistura.

Quanto a solicitação de exclusão das mercadorias, tintas para demanda, em sede de informação fiscal, o Autuante esclareceu, que neste caso, procedeu a ajustes, tendo em vista que o sistema SIAF, desconsiderou as operações realinhadas com os CFOP's 1926 e 5926, que tratam de reclassificação de mercadorias. No caso das tintas que foram submetidas a um processo de mistura, fato constatado, retificou as planilhas, com a inclusão dos códigos das operações supracitadas no Levantamento de Estoque.

Informou também, que foram agrupados itens com códigos diversos, mas com a mesma descrição, conforme alegação defensiva, sendo necessária a elaboração de novos demonstrativos com os valores retificados.

Sobre a retificação realizada pela fiscalização, observo que é legal e prevista na legislação nos termos do 1º do art. 18 do RPAF/99, retomencionado neste voto. Conforme se observa, existe amparo legal para a hipótese presuntiva referida no Auto de Infração, diversamente do alegado pelo autuado. Vale dizer que a presunção objeto da autuação, reporta-se às saídas anteriores, e não se alegue que a presente autuação não pode prosperar, porque o contribuinte exerce uma atividade (mistura das tintas), e que não tem como aferir quantidades e valores comercializados.

Não é razoável que o contribuinte de posse de livros e documentos fiscais de sua responsabilidade, inerentes a entradas e saídas de mercadorias de seu estabelecimento, não disponibilize ao fisco, a proporcionalidade dos materiais utilizados que resultaram na alegada produção de tintas.

No entanto, cabe reiterar, que o Autuante quando da informação fiscal, excluiu as referidas tintas para demanda, do levantamento fiscal. Sendo assim, considerando que o sujeito passivo foi acusado de ter cometido as irregularidades lançadas na peça acusatória, e não trouxe ao PAF elementos que motivem a revisão do imposto que foi exigido mediante o Auto de Infração em exame, concluo pela procedência parcial das infrações 04, 05 e 06, devidamente ajustadas pelo Autuante, e que remanescem respectivamente no valor de R\$ 149.725,28, R\$ 142.898,86, R\$ 13.336,30, conforme demonstrativos fls.103 a 123 contidos no CD fl. 124. (Relação das notas fiscais com CFOPs 1926 e 5926, Relação de códigos diferentes e com os itens com a mesma descrição, cópias de DANF com aqueles CFOPs), recebidos pelo Autuado via DTE, comprovante fls.125/129.

A infração 09 refere-se a falta de entrega dos arquivos eletrônicos da EFD – Escrituração Fiscal Digital, ou o entregou sem as informações exigidas na forma e no prazo previsto na legislação tributária.

Ante a alegação do Autuado, de que não teria recebido intimação com a listagem diagnóstica lhe concedendo o prazo de 30 (trinta) dias para regularizar as inconsistências detectadas, o Autuante sustentou ter realizado intimações para realização do feito pelo contribuinte, e como este não atendeu ao fisco no prazo regulamentar, aplicou as multas condizentes com a legislação. Apontou a cientificação nos Termos de Intimação que datam de 06/11/2018, registrando que até a data da lavratura 23/12/2018, a autuada não havia apresentado as devidas retificações, o que ensejou a aplicação da penalidade .

Analizando a documentação citada pelo Autuante, verifico que embora, de fato, haja a intimação para regularização de inconsistências, nestes documentos não se encontra expresso, o prazo exigido no § 4º, do art. 247 do RICMS/BA, in verbis:

Art. 247. [...]

§ 4º O contribuinte terá o prazo de 30 dias, contados da data do recebimento da intimação, para envio da EFD não entregue no prazo regulamentar ou entregue com inconsistências.

Neste cenário, a infração 09 é nula, considerando que nos termos do art. 18, IV, a, do RPAF/99, tal procedimento cerceou o direito de defesa do contribuinte.

O defendente alegou ainda, que na infração 05, o Autuante entendeu ser aplicável a multa de 100%, não obstante se trate de falta de recolhimento de imposto de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária. Afirmou que a multa aplicável, seria de 60%, consoante previsto no art. 42, inciso II, “d”.

Neste caso, a acusação fiscal é de falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal, portanto, não assiste razão ao defendente. A multa aplicada está em consonância com a previsão legal e é aquela prevista no art. 42, inciso III, da Lei 7.014/96.

Ante ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, que após julgamento apresenta a seguinte configuração:

INFRAÇÕES	LANÇADAS	APÓS JULGAMENTO	DECISÃO
<b>01</b>	190,46	0,00	EXTINTA DECADENCIA
<b>02</b>	544,45	0,00	EXTINTA DECADENCIA
<b>03</b>	8.228,36	0,00	EXTINTA DECADENCIA
<b>04</b>	198.035,28	149.725,28,	PROCEDENTE EM PARTE
<b>05</b>	189.032,92	142.898,86	PROCEDENTE EM PARTE
<b>06</b>	30.847,60	13.336,30	PROCEDENTE EM PARTE
<b>07</b>	3.696,37	3.696,37	PROCEDENTE
<b>08</b>	776,91	0,00	EXTINTA DECADENCIA
<b>09</b>	16.560,00	0,00	NULA
<b>TOTAL</b>	<b>447.912,35</b>	<b>309.656,81</b>	

Face ao exposto, a JJF recorreu de ofício a uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF.

No Recurso Voluntário de fls. 178 a 197, o Recorrente, após discorrer sobre o cabimento e

tempestividade da peça recursal, alega, em sede preliminar, a nulidade do auto de infração, fixada em dois pontos: **a)** o primeiro, relacionado à desconsideração da peculiaridade da atividade de mistura de tintas por ela exercida; e **b)** que houve nova fiscalização sem renovação do procedimento fiscal, na medida em que o Autuante teria promovido novo levantamento quantitativo de estoque, incluindo os CFOPs 1926 e 5926.

Sobre o primeiro item, defende, quanto às infrações 04, 05 e 06, que o Autuante, ao proceder ao levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado, não levou em conta o fato de que muitas das tintas vendidas pela Autuada eram resultado da mistura de componentes que foram regularmente adquiridos, escriturados e cujo ICMS fora devidamente recolhido.

Esclarece que, na entrada, o que se tem são bases e pigmentos e, após a mistura, na saída, o que se tem são tintas, ou seja, as mercadorias adquiridas no processo de compra ou aquisição são manipuladas em outras, para posterior revenda.

Quanto ao segundo, assevera que o Autuante teria promovido novo levantamento quantitativo de estoque, incluindo os CFOPs 1926 e 5926, retificando, portanto, a autuação, circunstância que, segundo alega, não se trata de mero ajuste ou correção de erro material, mas sim de nova autuação, contendo operações novas e valores totalmente diversos do original, tendo levado mais de um ano para ser concluída.

Indica em seu favor precedente da 1ª CJF Acórdão nº 0368-11/17, bem como arts. 142, 145 e 146 do CTN, para que seja reconhecida a nulidade das infrações 4, 5, e 6.

Em segundo, ponto, sustenta que o auto de infração também é nulo por cerceamento do direito de defesa, por considerar que o prazo de 30 (trinta) dias previsto no art. 247, § 4º do RICMS vigente à época não foi respeitado pelo Autuante. Complementa dizendo que “*o Autuante apenas mencionou que as EFD's possuíam inconsistências, mas não informou quais inconsistências seriam essas, impedindo que a Recorrente promovesse qualquer correção (...)*”.

Argui em seu favor a aplicação do precedente da 2ª CJF quando do julgamento do Auto de Infração nº 018184.3012/16-4, que teria determinado a nulidade do Auto de Infração pela ausência de concessão do referido prazo.

O Recorrente sustenta ainda questão prejudicial de mérito relativa à decadência em relação a todas as infrações (fatos geradores) em virtude da aplicação do art. 150, § 4º do CTN, em face da prova de recolhimento do ICMS e, eventualmente, do reconhecimento da decadência ainda que pela aplicação da regra do art. 173, I do CTN, sendo este capítulo do recurso assim pormenorizado:

- a)** Defende que a data do efetivo lançamento se deu em 02/01/2019, quando da intimação da Recorrente por carta quanto à lavratura do auto de infração, nos termos do art. 109 do RPAF;
- b)** Sustenta que o órgão julgador de piso analisou que a falta de recolhimento do ICMS deve ser analisada por infração, com o que não concorda, sustentando a aplicação da Súmula nº 555 do STJ e o Incidente de Uniformização nº 2016.194710-0 para que seja considerada a interpretação no sentido de que houve pagamento parcial do tributo e, portanto, aplicada a regra decadencial do art. 150, § 4º do CTN, eis que não se trata de qualquer demonstração ou comprovação de dolo, fraude ou simulação.

Defende que, neste caso, a decadência para constituir a diferença não declarada e não integrante do pagamento parcial tem como termo a quo a data do fato gerador, termos em que afirma ter demonstrado que efetuou o recolhimento de ICMS em todas as competências de 2013, ICMS antecipação parcial (2175), ICMS regime normal (0759) e ICMS antecipação tributária (1145);

- c)** Destaca que, mesmo sendo aplicada a regra do art. 173, I do CTN, não poderia ter a decisão de piso afastado a decadência, na medida em que as infrações foram constatadas pelo Autuante após levantamento quantitativo de estoque por exercício fechado, ou seja, com ciclo que se encerrou 31/12/2013, sendo esta a data em que poderia ter sido efetuado o lançamento.

Desse modo, o prazo decadencial começaria a ser contado no dia 1/01/2014, operando-se a decadência em 1º/01/2019, considerando que somente foi notificado da autuação em 02/01/2019, citando em seu socorro precedentes CJFs nºs 0275-11/21-VD e 0238-11/21-VD. Pugnou, pelo reconhecimento da decadência quanto às infrações 4, 5, 6, 7 e 9.

Os autos foram distribuídos à minha relatoria em 20/06/2023 e, por considerá-los aptos a julgamento, solicitei ao Sr. Secretário a inclusão em pauta de julgamento.

Feito pautado para a sessão de 17/08/2023.

É o relatório.

## VOTO

Quanto ao cabimento do Recurso de Ofício, observo que a decisão da 3ª JJF (Acórdão JJF N° nº 0047-03/23-VD) desonerou parcialmente o sujeito passivo em montante superior a R\$ 200.000,00, estando, portanto, conforme estabelecido no Art. 169, I, “a” do RPAF/99.

A desoneração objeto do Recurso de Ofício deveu-se ao reconhecimento da decadência em relação às infrações 01, 02, 03 e 08, considerando-se que, em ação fiscal foi apurado imposto declarado e pago, ainda que de forma parcial, razão pela qual foi aplicada a regra estabelecida no art. 150, § 4º do CTN.

No particular, fora considerado, quanto à contagem do prazo, a partir do momento da ocorrência do fato gerador, da seguinte forma: *“Considerando que as irregularidades apuradas, se deram no exercício de 2013, e o contribuinte tomou ciência do Auto de Infração no dia 02/01/2019, tem-se que ocorreu a decadência em relação aos fatos geradores ocorridos antes de 01/01/2014, estas infrações foram integralmente tragadas pelo instituto da decadência, e os créditos encontram-se extintos nos termos do inciso V, do art. 156 do CTN.”*

Nestes termos, verifico que a decisão encontra-se alinhada ao quanto definido no PROCESSO PGE 2016194710-0, para os casos onde o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, e efetua o pagamento em montante inferior ao que foi declarado. Eis o item 5.2 do citado pronunciamento:

### 5.2. DÉBITO DECLARADO E PAGAMENTO PARCIAL (RECOLHIMENTO A MENOR).

*Na segunda situação, o contribuinte da mesma forma produz a norma individual e concreta, todavia não efetua o pagamento da integralidade do montante devido (e declarado). Há o que se chama usualmente de “pagamento a menor” ou “pagamento parcial”, igualmente ensejando a aplicação da regra prevista no § 4º, do art. 150, do CTN (cinco anos contados a partir da ocorrência do fato gerador).*

*Apesar de, ao final, provocar a incidência da mesma regra sobre os prazos de decadência, fizemos questão de separar esta situação em virtude da particularidade ordinariamente verificada no sentido de que, em alguns casos, o valor recolhido é tão diminuto em relação ao valor declarado, que pode caracterizar a hipótese de fraude ou simulação e, por via de consequência, a aplicação da regra constante do art. 173, inciso I e/ou parágrafo único, do CTN.*

*Há também situações em que se configura pagamento a menor por força de utilização de créditos fiscais manifestamente ilegítimos o que, a depender do caso, pode se subsumir a hipótese de dolo, fraude ou simulação, não obstante, à primeira vista, este comportamento do contribuinte se apresentar como pagamento parcial.*

Nestes termos, mantenho a decisão recorrida quanto ao ponto.

Quanto à desoneração decorrente da exclusão dos itens “tintas para demanda” relativamente às infrações 4, 5 e 6 em sede de informação fiscal, verifica-se que o Autuante esclareceu, que neste caso, procedeu a ajustes, tendo em vista que o sistema SIAF, desconsiderou as operações realinhadas com os CFOP's 1926 e 5926, que tratam de reclassificação de mercadorias, considerando que seria o caso das tintas que foram submetidas a um processo de mistura, ocasião em que retificou as planilhas, com a inclusão dos códigos das referidas operações no Levantamento de Estoque.

O procedimento adotado pelo Autuante deve ser considerado o mais correto para a hipótese, pois, no particular, leva em consideração a atividade exercida pela Recorrente, consistente na mistura e

venda de tintas, de modo que não poderia o fisco, quando da realização do levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado e o fato de que há o registro de entrada de diversos componentes (bases e pigmentos) que, após misturados, dão origem a tintas, registradas nas saídas, agir de modo diferente.

Logo, improcede o Recurso de Ofício quanto ao ponto.

No que pertine à Infração 9, a decisão contempla desoneração em face do descumprimento do § 4º, do art. 247 do RICMS/BA, notadamente quanto à ausência do registro expresso de prazo para regularização de inconsistências pelo contribuinte no corpo da intimação encaminhada, razão pela qual houve a aplicação do art. 18, IV, “a” do RPAF/99, diante do cerceamento do direito de defesa do contribuinte.

Diante da clareza da conduta fiscal, lastreada nos documentos juntados aos autos a respeito, verifica-se que tanto o fato quanto a sua repercussão é latente, na medida e que a reprimenda teve como fundamento, justamente, o fato de que o contribuinte não atendeu à determinação fisco no prazo regulamentar.

Logo, havendo vício no ato administrativo, não há se falar em sua potência para gerar efeitos, principalmente aqueles relacionados a penas pelo descumprimento das condutas integrantes do ato viciado. Mantida a decisão, portanto, quanto ao ponto.

No particular, estas constatações estão umbilicalmente ligadas aos fundamentos apresentados pelo contribuinte no sentido da singularidade da sua atividade de, ou seja, de das tintas que foram submetidas a um processo de mistura, devidamente constatados pelo Autuante, oportunidade em que retificou as planilhas, com a inclusão dos códigos das operações supracitadas no Levantamento de Estoque.

Tais exclusões, para efeito dos limites preconizados para o Recurso de Ofício, devem ser mantidas, porque pertinentes ao próprio procedimento levado a efeito pelo Autuante.

#### Recurso de Ofício Improvido.

O Recurso Voluntário merece ser conhecido, eis que cabível e tempestivo (art. 169, I, “b” e art. 171, ambos do RPAF/99).

Muito embora trate-se, na origem, de 09 (nove) exações relativas ao período de 01/01/2013 a 31/12/2013, somente foram objeto de irresignação as acusações de nºs 4, 5, 6, 7 e 9.

Entendo, quanto a esta última, que o recurso encontra-se prejudicado, eis que foi considerada nula no julgamento de piso. Eis, portanto, a reprodução das demais, para melhor compreensão do julgado:

***Infração 04. 04.05.05 – falta de recolhimento do imposto, constatada pela apuração de diferença tanto de entradas, como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a das operações de entradas - com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou o pagamento dessas entradas, com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente, e também não contabilizadas, no mesmo exercício, ano de 2013, no valor de R\$ 198.035,28, acrescido da multa de 100%; (art. 42, III)***

***Infração 05. 04.05.08 - falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal e consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques em regime fechado, no exercício de 2013, no valor de R\$ 189.032,92, acrescido da multa de 100%; (42, III)***

***Infração 06. 04.05.09 - falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques em regime fechado, no exercício de 2013, no valor de R\$ 30.847,60, acrescido da multa de 60%; (42, II, d)***

**Infração 07. 07.01.01** – falta de recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente a mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação, nos meses de abril, setembro e outubro de 2013, no valor de R\$ 3.696,37 acrescido da multa de 60%; (42, II, d)

Quanto às preliminares, merece registro que este relator, em sessão anterior realizada no dia 17 de agosto de 2023, formou convencimento pelo acolhimento da preliminar de nulidade do auto de infração relativamente às infrações 4, 5, 6, restando vencido pelos pares, que consignaram, por maioria, que os respectivos lançamentos contém elementos suficientes para se determinar com segurança a infração, nos termos do art. 18, IV, “a” do RPAF/99.

Logo, em face do princípio da colegialidade, bem como pela determinação contida no parágrafo único, do art. 154 do RPAF, passo a votar as demais matérias integrantes do recurso.

No que toca à questão prejudicial de mérito relativa à decadência em relação às infrações recorridas 4, 5, 6 e 7 (fatos geradores), protesta o recorrente pela aplicação do art. 150, § 4º do CTN, em face da prova de recolhimento do ICMS e, eventualmente, do reconhecimento da decadência ainda que pela aplicação da regra do art. 173, I do CTN.

Contudo, considero que nenhuma das duas vias lhe socorre, senão vejamos: as infrações 04, 05, 06, referem-se à falta de recolhimento do ICMS apurada via levantamento quantitativo de estoques, enquanto a infração 07 esta vinculada também à falta de recolhimento do ICMS, agora por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente a mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação.

Nestes termos, verifico que a decisão encontra-se alinhada ao quanto definido no PROCESSO PGE 2016194710-0, para os casos onde o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, e não efetua o pagamento. Eis o item 5.4 do citado pronunciamento:

#### 5.4. DÉBITO DECLARADO E NÃO PAGO.

*A situação prevista no item (iv) refere-se ao caso de débito declarado e não pago, devendo ser aplicada a previsão do art. 173, inciso I, do CTN que marca o início da contagem do prazo decadencial para o Fisco constituir o crédito tributário a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do evento tributário.*

*A incidência deste dispositivo legal quanto à contagem do prazo decadencial é inerente ao entendimento no sentido de que a Administração Fazendária, em verdade, homologa o pagamento e não o lançamento expedido pelo particular.*

*Em razão disso, frise-se que a autoridade fiscal, ao expedir o ato administrativo de lançamento tributário, realizará o verdadeiro ato de constituição do crédito tributário, revelando-se como norma individual e concreta, em cujo antecedente deverá obrigatoriamente consignar a data da ocorrência do evento tributário, fixando, por conseguinte, o “tempo no fato” e, no consequente, a imposição da obrigação tributária quanto ao pagamento do tributo pelo sujeito passivo.*

*Considerando que esta previsão é idêntica à regra geral da legislação estadual prevista no § 5º, do art. 170-B, do COTEB, está situação não gerou o conflito discutido no presente expediente, razão pela qual não foi esta hipótese objeto de discussão judicial e, por conseguinte, definição no procedimento de uniformização de jurisprudência administrativa.*

Portanto, devem ser diretamente aplicadas as disposições do art. 173, I do CTN, de modo que o prazo decadencial tem início no primeiro dia do exercício seguinte em que o lançamento de ofício poderia ter sido realizado, ou seja, considerando que a infração possui fatos geradores do exercício de 2013 e o contribuinte tomou ciência do presente Auto de Infração em 02/01/2019, o prazo para lançamento de ofício só se esgotaria em 31 de dezembro de 2019.

Prejudicial de decadência rejeitada.

Quanto ao mérito, entendo que o Auto de Infração não merece prosperar em relação às infrações 04, 05 e 06 em face do reconhecimento da nulidade.

E justifico: a nulidade do Auto de Infração que se funda em 02 núcleos: **a)** desconsideração da peculiaridade da atividade de mistura de tintas por ela exercida; **b)** que houve nova fiscalização sem renovação do procedimento fiscal, na medida em que o Autuante teria promovido novo

levantamento quantitativo de estoque, incluindo os CFOPs 1926 e 5926.

Tais alegações baseiam-se no fato de que, considerando a atividade exercida pela Recorrente, mistura e venda de tintas, não poderia o fisco ter desconsiderado aspectos peculiares quanto à realização do levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado, principalmente quanto ao fato de que há o registro de entrada de diversos componentes (bases e pigmentos) que, após misturados, dão origem a tintas, registradas nas saídas.

Ao que se infere da questionada atividade fiscal desenvolvida pelo Autuante, vê-se que este, ao analisar os argumentos trazidos em defesa pelo Autuado/Recorrente (fls. 65/96) produziu Informação Fiscal, da qual se destaca, quanto ao ponto (fl. 102), esclarecimento no sentido de que que promoveu ajustes e refazimento dos demonstrativos fiscais em relação às tintas para demanda, “*tendo em vista que o sistema SIAF, mediante comando do autuante, não considerou as operações realizadas com os CFOP's 1926 e 5926, que tratam de reclassificação de mercadorias, no caso em questão as tintas que foram submetidas a um processo de mistura, fato que está sendo observado e retificado pelo fisco, com a inclusão dos códigos das operações supracitadas no Levantamento de Estoque*”.

Este fato foi reiterado na Informação Fiscal de fl. 145, na qual, em resposta à nova manifestação do Autuado, o Autuante registra como apresentação de fato novo *apenas o registro de que o mesmo reconheceu a ausência dos CFOP's 1926 e 5926 no levantamento fiscal de estoque por espécie de mercadoria*”.

A decisão de piso considerou, de fato, que houve a exclusão das referidas *tintas para demanda* do levantamento fiscal, entendendo tratar-se de hipótese de retificação legítima, na forma do § 1º, do art. 18 do RPAF/99, defendendo “*a existência de amparo legal para a hipótese presuntiva referida no Auto de Infração, diversamente do alegado pelo autuado. Vale dizer que a presunção objeto da autuação, reporta-se às saídas anteriores, e não se alegue que a presente autuação não pode prosperar, porque o contribuinte exerce uma atividade (mistura das tintas), e que não tem como aferir quantidades e valores comercializados. Não é razoável que o contribuinte de posse de livros e documentos fiscais de sua responsabilidade, inerentes a entradas e saídas de mercadorias de seu estabelecimento, não disponibilize ao fisco, a proporcionalidade dos materiais utilizados que resultaram na alegada produção de tintas*”.

De fato, o art. 18 do RPAF, ao propor que são nulos os lançamentos de ofício, disciplina em seu § 1º que as **eventuais incorreções ou omissões e a não-observância de exigências meramente formais** contidas na legislação não acarretam a nulidade do Auto de Infração desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado 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.

Sobre isto, como cediço, até porque amplamente consignado na decisão recorrida em face do que dispõe a Portaria SEFAZ nº 445 de 10/08/1998, o levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias constitui modalidade de procedimento fiscal destinado a conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuinte, num determinado período, tomando-se como pontos de referência os inventários inicial e final do período considerado, levando-se em conta tanto as quantidades de mercadorias como a sua expressão monetária (art. 1º).

Ademais, a apuração de débidos do ICMS mediante este tipo de auditoria requer cuidados (art. 3º), assim disciplinados na norma de regência:

*I - criterioso rigor na quantificação das mercadorias, considerando-se o estoque inicial, as quantidades entradas, as quantidades saídas e o estoque final, relativamente a cada item objeto do levantamento;*

*II - atentar par a unidade de medida a ser adotada, que há de ser a mesma utilizada pelo contribuinte para cada espécie de mercadoria: unidade, dúzias, quilos, toneladas, grosas, sacos de “x” quilos, caixas com “x”, unidades, metros, litros, etc.;*

*III - nos casos em que o contribuinte não especifique com exatidão as mercadorias comercializadas, ou quando uma mercadoria possa ser identificada por mais de uma denominação, ou ainda quando determinada mercadoria comporte vários subgrupos ou diversas referências, deve-se fazer o agrupamento de cada item a reunir num mesmo item as espécies de mercadorias afins. Redação atual do inciso III:*

*III - nos casos em que as similaridades das descrições de mercadorias indiquem tratar-se de um mesmo produto ou quando ocorrer pequenas variações entre itens, como cor e tamanho, pode-se fazer o agrupamento com sendo um só item. (Redação do inciso dada pela Portaria SEFAZ N° 445 DE 24/10/2019).*

Destaco, em homenagem à singularidade do objeto em análise, trecho da decisão de piso acerca do marco para interpretação do sistema de presunção legal em face das infrações em cotejo:

*“Sobre a infração 04, trata-se de uma presunção juris tantum, cabendo ao autuado apresentar elementos contrários a presunção, conforme previsto no inciso IV, § 4º, art. 4º, da Lei 7014/96, que reproduzo:*

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

*(...)*

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

*(...)*

*IV - Entradas de mercadorias ou bens não registrados;*

*No que tange às infrações 05 e 06, o levantamento quantitativo de estoques aplicável a mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, como no presente caso, possui procedimento regido pelo art.10 da Portaria 445/98, que para melhor compreensão transcrevo, in verbis:*

*Art. 10. No caso de omissão do registro de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária:*

*I - se a mercadoria ainda estiver fisicamente no estoque ou se tiver saído sem tributação, deve ser exigido o pagamento:*

*a) do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal, observando o seguinte (Lei nº 7.014/96, art. 6º, IV):*

*1 - a base de cálculo é a prevista no inciso II do art. 23-A da Lei nº 7.014/96;*

*2 - a multa aplicável é a prevista para a falta de recolhimento tempestivo em razão da falta de registro de documentos nos livros fiscais próprios, apurada mediante levantamento quantitativo (Lei nº 7.014/96, art.42, III, “g”).*

*b) do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado previstos no Anexo I do RICMS/12, deduzida a parcela do tributo calculada na forma da alínea “a” do inciso I deste artigo, a título de crédito fiscal, com multa de 60% (art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96);*

Nestes termos, na linha do quanto questionado pelo Recorrente, considerado as peculiaridades da atividade de comercialização por ele destacada desde a defesa, conforme definido na Portaria nº 445/98, no desenvolvimento do levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias, deveria adequar o roteiro às especificidades das atividades negociais por ele empreendidas.

A toda evidência, o que se verifica é que nestes casos, deveria o Fisco proceder conforme a norma de regência no sentido de que nos casos em que o contribuinte não especifique com exatidão as mercadorias comercializadas, ou quando uma mercadoria possa ser identificada por mais de uma denominação, ou ainda quando determinada mercadoria comporte vários subgrupos ou diversas referências, deve-se fazer o agrupamento de cada item a reunir num mesmo item as espécies de mercadorias afins, não sendo este o resultado da ação empreendida pelo Autuante, conforme se viu.

Embora o autuante tenha vislumbrado a possibilidade de revisão do levantamento original, como de fato fez, apenas para reconhecer e registrar a ausência dos CFOP's 1926 e 5926 no levantamento fiscal de estoque por espécie de mercadoria, entendo que tal revisão implica na análise de todo o processo desenvolvido pelo Recorrente, relacionado à mistura de tintas, pigmentos e bases, a relação insumo/produto para cada item produzido etc., o que implicaria na necessidade da

realização de uma nova fiscalização.

Nesta linha, à míngua de evidências em sentido contrário mesmo em esforço interpretativo do resultado auferido, não se pode responsabilizar o contribuinte por fatos que devem ser claramente denotados do processo cognitivo desenvolvido pelo Autuante, estabelecido pela Portaria SEFAZ nº 445/98, justamente porque serve de norte balizador da conduta fiscal em vista da necessidade de orientar os trabalhos de auditoria fiscal de estoques em estabelecimentos comerciais e industriais.

O que não é razoável, na essência, é presumir que a aparente ausência de elementos proporcionalidade dos materiais utilizados que resultaram na alegada produção de tintas sirva de fundamento central para a presunção de irregularidades nas entradas e saídas de mercadorias de estabelecimento do Recorrente, sem que a isso não se junte outros elementos integrativos a fim de se promover, com a higidez reivindicada em norma, o ato administrativo de lançamento.

E ainda que assim o fosse, seria imprescindível a realização de nova fiscalização, congregando todos os elementos fiscalizatórios e, a seu turno, defensivos, ao fisco e ao contribuinte, respectivamente, no sentido de conformação do ato administrativo em apuração.

Do exposto, entendo que o lançamento de ofício relativo às infrações 4, 5, 6 não contém elementos suficientes para se determinar com segurança a infração, nos termos do art. 18, IV, "a" do RPAF/99, devendo ser declarados Nulos.

No que toca a infração 07, verifico que o Recurso não apresenta oposição de impugnação específica do quanto decidido ou fundamentos hábeis a elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal conforme julgamento ora recorrido, que caminhou pela procedência da autuação.

No particular, a fim de elidir a falta de recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente a mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação, nos meses de abril, setembro e outubro de 2013, deveria o recorrente, minimamente, concorrer com elementos probatórios referentes ao seu pleito, sendo certo que a simples negativa do cometimento da infração não o desonera do ônus elisivo/modificativo do direito sustentado pelo Fisco por meio do auto em julgamento, bem assim não lhe reconhece direito à recusa em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha, ocasião que atrai o ônus específico da prova, nos termos do que dispõem os arts. 140 a 143 do RPAF.

Desse modo, à míngua de elementos em sentido contrário, entendo que a infração merece ser integralmente mantida.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício e PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, devendo ser excluídas da autuação as infrações 04, 05 e 06, conforme o demonstrativo:

INFR.	LANÇADAS	JULG.-JJF	JULG.-CJF	DECISÃO
<b>01</b>	190,46	0,00	0,00	EXTINTA DECADENCIA/N.PROVIDO (RO)
<b>02</b>	544,45	0,00	0,00	EXTINTA DECADENCIA/N.PROVIDO (RO)
<b>03</b>	8.228,36	0,00	0,00	EXTINTA DECADENCIA/N.PROVIDO (RO)
<b>04</b>	198.035,28	149.725,28	0,00	NULA/N.PROV.-PROVIDO (ROV)
<b>05</b>	189.032,92	142.898,86	0,00	NULA/N.PROV.-PROVIDO (ROV)
<b>06</b>	30.847,60	13.336,30	0,00	NULA/N.PROV.-PROVIDO (ROV)
<b>07</b>	3.696,37	3.696,37	3.696,37	PROCEDENTE/N.PROVIDO (RV)
<b>08</b>	776,91	0,00	0,00	EXTINTA DECADENCIA/N.PROVIDO (RO)
<b>09</b>	16.560,00	0,00	0,00	NULA/N.PROVIDO (RO)
<b>TOTAL</b>	<b>447.912,35</b>	<b>309.656,81</b>	<b>3.696,37</b>	

#### VOTO VENCEDOR (Infrações 5 e 6)

Em que pese a boa fundamentação expendida pelo n. Relator divirjo em parte do posicionamento.

Concordo com o não provimento do Recurso de Ofício quanto a apreciação das desonerações promovidas nas infrações 1, 2, 3, 4, 5, 6, 8 e 9.

Quanto ao Recurso Voluntário apresentado pertinente as infrações 4, 5, 6, 7 e 9, concordo com o

posicionamento em relação a infração 9, que foi julgada nula e não teve provimento no Recurso de Ofício, ficando prejudicado a sua apreciação.

Da mesma forma, concordo com a apreciação relativa a infração 7, por não apresentar no Recurso qualquer prova capaz de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal.

No que se refere às infrações 4, 5, 6, entendo estar coerente a apreciação quanto a prejudicial de mérito de decadência, que acompanho.

Divirjo em parte quanto a preliminar de nulidade em relação as infrações infrações 4, 5, 6.

Inicialmente ressalto que as três infrações se reportam a fatos geradores ocorridos no exercício de 2013, cujo lançamento de ofício foi feito em 2018, ou seja, já decorridos aproximadamente dez anos da materialização dos fatos geradores, o que exige uma solução final do julgamento, face ao princípio da razoabilidade e celeridade processual.

As infrações 04, 05, 06, referem-se à falta de recolhimento do ICMS apurada por meio levantamento quantitativo de estoques, em que foi apurado omissão de entrada de mercadorias submetidas ao regime de tributação normal e enquadradas no regime de substituição tributária.

Neste contexto observo que em relação a cada infração:

INFRAÇÃO 4: Acusa omissão de entrada de mercadorias TRIBUTADAS, cujo ICMS foi exigido por presunção (art. 4º, § 4º da Lei nº 7.014/1996) e enquadradas no SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA que também foi objeto da exigência na infração 5 na condição de responsável solidário por ter adquirido a mercadoria de terceiro sem documentação fiscal e na infração 6, devido por antecipação tributária.

Na defesa apresentada o autuado alegou que no levantamento fiscal foram relacionados códigos de entradas de tintas que foram misturadas com outras e que deram saídas com código fiscal diferente.

Na informação fiscal o autuante informou que revisou o levantamento quantitativo original, fazendo a inserção dos CFOP's 1926 e 5926 no levantamento fiscal de estoque por espécie de mercadoria, o que implicou na redução do débito original de R\$ 198.035,28 para R\$ 149.725,28.

Na manifestação acerca da revisão procedida pela fiscalização o autuado alegou que não tendo considerado as operações com o CFOP 1926 e 5926, ocorreu uma revisão no levantamento com inserção de dados não constantes do levantamento original e que deveria ser declarada nula a infração e promover uma renovação do procedimento fiscal.

O autuante por sua vez contestou que diante da manifestação “*o autuante registra como apresentação de fato novo apenas o registro de que o mesmo reconheceu a ausência dos CFOPS 1926 e 5926 no levantamento fiscal de estoque por espécie de mercadoria*” (fl. 145).

Na decisão proferida pela 3ª JJF foi apreciado que se trata de exigência com base em presunção fiscal (art. 4º, § 4º da Lei nº 7.014/1996) e que caberia ao autuado fazer prova da não ocorrência do fato presumido.

Quanto as operações de entradas de mercadorias com um código fiscal e que deram saída com outro, fundamentou que “*fato constatado, retificou as planilhas, com a inclusão dos códigos das operações supracitadas no levantamento de estoques*” (fl. 165).

Constatou que no levantamento fiscal que apurou omissão de entradas de mercadorias e tendo sido exigido o ICMS por presunção, o sujeito passivo alegou e demonstrou que parte das mercadorias deram entrada com um código fiscal e ao promover a mistura de tintas, deu saída com outro código.

Também, a atividade da empresa envolve saídas de mercadorias submetidas ao regime normal de tributação e de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária. Neste caso, deveria ter sido aplicada a proporcionalidade sobre as mercadorias tributadas previstas na Instrução Normativa nº 56/2007.

Pelo exposto, em se tratando de levantamento quantitativo de estoques relativo a exercício ocorrido a dez anos atrás, a alegação de que os produtos que deram entrada com um código e saíram com um outro código fiscal, resultou no refazimento do roteiro de auditoria com inclusão de outros códigos fiscais que não foram processados no demonstrativo original. Também, não foi aplicada a proporcionalidade da apuração do imposto por presunção com base nas saídas tributadas, concordo com o posicionamento de que a infração 4 seja declarada nula nos termos do art. 18 do RPAF/BA, mesmo porque não se trata de infração decorrente de dolo, fraude ou simulação, de modo que possa ser renovado a ação fiscal, tendo em vista que materializou-se a decadência.

**INFRAÇÕES 5 e 6.** Com relação a estas infrações, constato que foi apurado omissão de entrada de mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária, cujo levantamento fiscal foi elaborado com base nas quantidades escrituradas no estoque inicial e final (livro Registro de Inventário) e das entradas e saídas (livros de Registro de Entrada e de Saídas de mercadorias).

Quanto a nulidade acolhida fundamentando que não foi obedecido os procedimentos previstos no art. 10 da Portaria nº 445/1998, observo que conforme informação fiscal e decisão proferida pela 3<sup>a</sup> JJF, ao contrário do que foi apreciado, foi obedecido o devido processo legal.

Conforme apreciado na decisão ora recorrida, no que tange às infrações 05 e 06, o levantamento quantitativo de estoques foi aplicado a mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, procedimento regido pelo art.10 da Portaria nº 445/98, que prevê que quando constatar diferença de entradas, deve-se exigir o pagamento do imposto do detentor das mercadorias em situação irregular, atribuindo-lhe a condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal e o imposto de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido.

Quanto as inconsistências na EFD utilizada, não foi apresentado objetivamente qualquer prova e deve ser considerado os dados informados e utilizados no levantamento fiscal como corretos, pois corresponde às operações e prestações praticadas pelo contribuinte, e substitui livros fiscais.

Com relação a alegação de que a fiscalização não considerou que tintas vendidas são resultado da mistura de componentes (tintas para demanda) que foram regularmente adquiridos, escriturados e cujo ICMS foi devidamente recolhido, conforme apreciado na decisão recorrida o autuante promoveu a “exclusão das mercadorias, tintas para demanda” na informação fiscal, retificou as planilhas e fez a inclusão dos códigos das operações no levantamento de estoques e que “foram agrupados itens com códigos diversos, mas com a mesma descrição, conforme alegação defensiva”, retificando o demonstrativo original.

Diante do exposto, na manifestação acerca da diligência fiscal (fls. 134/140) o sujeito passivo não contestou os demonstrativos refeitos, limitando-se a requerer a nulidade.

Neste contexto, diante da apreciação no julgamento proferido pela 3<sup>a</sup> JJF, entendo que caberia ao recorrente apresentar provas ao processo, no caso indicação errônea de quantidades consignadas no livro de Registro de Inventário, Entradas e Saídas de Mercadorias, para desconstituir o lançamento nos termos do artigo 142 do RPAF/BA, de que a recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária.

Pelo exposto, fica rejeitada a nulidade acolhida no voto do n. Relator e mantida a procedência parcial das infrações 05 e 06, remanescendo valor de R\$ 142.898,86 e R\$ 13.336,30, conforme demonstrativos fls.103 a 123 contidos no CD fl. 124.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício e PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, devendo ser excluídas da autuação a infração 4, e mantida a decisão pela procedência parcial das infrações 05 e 06, conforme o demonstrativo abaixo:

INFR.	LANÇADAS	JULG.-JJF	JULG.-CJF	DECISÃO
<b>01</b>	190,46	0,00	0,00	EXTINTA DECADENCIA/N.PROVIDO (RO)
<b>02</b>	544,45	0,00	0,00	EXTINTA DECADENCIA/N.PROVIDO (RO)

<b>03</b>	8.228,36	0,00	0,00	EXTINTA DECADENCIA/N.PROVIDO (RO)
<b>04</b>	198.035,28	149.725,28	0,00	NULA/N.PROV.-PROVIDO (ROV)
<b>05</b>	189.032,92	142.898,86	142.898,86	PROC. EM PARTE/N.PROVIDOS (ROV)
<b>06</b>	30.847,60	13.336,30	13.336,30	PROC. EM PARTE/N.PROVIDOS (ROV)
<b>07</b>	3.696,37	3.696,37	3.696,37	PROCEDENTE/N.PROVIDO (RV)
<b>08</b>	776,91	0,00	0,00	EXTINTA DECADENCIA/N.PROVIDO (RO)
<b>09</b>	16.560,00	0,00	0,00	NULA/N.PROVIDO (RO)
<b>TOTAL</b>	<b>447.912,35</b>	<b>309.656,81</b>	<b>159.931,53</b>	

#### VOTO DISCORDANTE (Infração 4)

Em que pese concordar com o Provimento Parcial do Recurso Voluntário, em análise, em especial ao Voto Vencedor quanto às infrações 5 e 6, **discordo veementemente** da conclusão de julgar **Nula a Infração 4, tanto** pela fundamentação ínsita no voto condutor de que “... *seria imprescindível a realização de nova fiscalização, congregando todos os elementos fiscalizatórios e, a seu turno, defensivos, ao fisco e ao contribuinte, respectivamente, no sentido de conformação do ato administrativo em apuração.*”, como também **quanto** à fundamentação ínsita no Voto Vencedor prolatado pelo Conselheiro Eduardo Ramos de Santana, pelo qual entende que:

*Pelo exposto, em se tratando de levantamento quantitativo de estoques relativo a exercício ocorrido a dez anos atrás, a alegação de que os produtos que deram entrada com um código e saíram com um outro código fiscal, resultou no refazimento do roteiro de auditoria com inclusão de outros códigos fiscais que não foram processados no demonstrativo original. Também, não foi aplicada a proporcionalidade da apuração do imposto por presunção com base nas saídas tributadas, concordo com o posicionamento de que a infração 4 seja declarada nula nos termos do art. 18 do RPAF/BA, mesmo porque não se trata de infração decorrente de dolo, fraude ou simulação, de modo que possa ser renovado a ação fiscal, tendo em vista que materializou-se a decadência.*

Quanto à justificativa do **voto condutor** para a nulidade da Infração 4, **vislumbro que** as alterações promovidas pelo autuante decorreram da busca da verdade material, em consequências das provas documentais e alegações do sujeito passivo, em razão do pleno exercício do direito de defesa e do contraditório, cuja revisão e aperfeiçoamento do lançamento de ofício não o fragiliza, pelo contrário o solidifica, pois exaure distorção porventura existente na apuração do fisco e ratifica os dados informados nos documentos fiscais, de plena responsabilidade do contribuinte, nos termos do art. 215 do Decreto nº 13.780/12 (RICMS/BA), então vigente. Porém, tal aperfeiçoamento do lançamento de ofício, ao contrário do que relatado no próprio voto condutor, jamais seria motivo de nulidade do mesmo, inexistindo a alegada desconsideração da peculiaridade da atividade de mistura de tintas por ela exercida, fato este objeto de consideração e redução do valor exigido, assim como não houve nova fiscalização ou renovação do procedimento fiscal, ao acolher fatos alegados pelo próprio contribuinte ao considerar os CFOPs 1926 e 5926. Portanto, trata-se de saneamento do levantamento fiscal, de cujo resultado o autuado, no mérito, não apresentou qualquer fato modificativo, restringindo-se tão-somente a alegar que houve nova fiscalização sem renovação do procedimento fiscal.

Quanto à fundamentação acrescida ao voto condutor pelo Conselheiro Eduardo Ramos de Santana para julgar nula a infração 4, no sentido de que “*não foi aplicada a proporcionalidade da apuração do imposto por presunção com base nas saídas tributadas*”, **vislumbro que** a exigência do ICMS, ao se apurar entradas de mercadorias *não registradas*, decorre da presunção legal de que tais aquisições *não registradas* foram adquiridas com receitas de vendas de operações anteriores realizadas pelo contribuinte sem emissão de documentos fiscais e, em consequência, sem lançamento do imposto na escrita e, por isso, as entradas foram omitidas (art. 7º, II da Portaria nº 445/98).

Logo, a exação por presunção legal decorre de **fato gerador anterior, não identificado**, porém mensurado através do desembolso financeiro aplicado nas aquisições de entradas *não registradas*, cuja apuração ocorreu através de auditoria de estoque.

Portanto, irrelevante o fato da receita omissa apurada ser aplicada nas aquisições de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária ou isenta, material de uso ou consumo, etc., pois

que se constata e evidencia-se, por presunção legal, é a existência de operações tributáveis de vendas anteriores sem emissão de documentos fiscais, cujas receitas, não contabilizadas, foram utilizadas no suporte financeiro de tais aquisições, salvo prova em contrário, excepcionalmente de ônus do contribuinte, nos termos do art. 4º, § 4º, IV da Lei nº 7.014/96.

Assim, detectadas entradas de mercadorias sem documentação fiscal, apuradas através da auditoria de estoques, **simultaneamente**, permite concluir, através **do mesmo fato existencial** (entradas sem documentação fiscal), **os seguintes fatos geradores de ICMS**:

- O primeiro, com base na presunção prevista no art. 4º, § 4, da Lei nº 7.014/96, de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, as quais sequer se tem conhecimento de quais mercadorias se tratam, porém, por determinação legal, presume-se a ocorrência de operações tributáveis sem pagamento do imposto.

Portanto, **nesta hipótese**, os fatos geradores decorrem da presunção legal de **operação anterior do próprio sujeito passivo**, não oferecida à tributação, cuja receita serviu de aporte às compras não registradas, independentemente de tratarem de mercadorias tributadas ou não, pois o que se exige, por presunção legal, é o imposto em decorrência do suporte financeiro utilizado para tais aquisições não registradas. Tal exação é objeto da infração 4 deste Auto de Infração.

- O segundo fato gerador **do mesmo fato existencial** (entradas sem documentação fiscal), objeto deste Auto de Infração, decorre da condição de responsável solidário do autuado, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal, uma vez que o art. 6º, IV da Lei nº 7.014/96 estabelece que são solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito qualquer pessoa física ou jurídica, em relação às mercadorias que *detiver* para comercialização desacompanhadas da documentação fiscal exigível ou com documentação fiscal inidônea.

Portanto, diferente do fato gerador anterior, de responsabilidade do próprio autuado, esta exação decorre do **imposto devido pelo fornecedor** das mercadorias, exigido ao autuado **na condição de contribuinte solidário**, por ter adquirido mercadorias sem documentos fiscais. Tal exação é objeto da infração 5 deste Auto de Infração.

- O terceiro fato gerador (mesmo fato existencial), também objeto deste Auto de Infração, decorre da constatação de entradas sem notas fiscais de mercadorias sujeitas ao imposto por antecipação tributária, na condição de sujeito passivo por substituição, apurado em função do valor acrescido, de acordo os percentuais de margem de valor adicionado, deduzida da parcela do tributo a título de crédito fiscal, objeto do item anterior, em respeito ao princípio da não cumulatividade do imposto, em relação às operações internas e subsequentes, como previsto no art. 8º da Lei nº 7.014/96.

Assim, diferente dos fatos geradores anteriores, esta exação decorre do encerramento da fase de tributação de mercadorias, sujeitas à substituição tributária, quanto às operações subsequentes. Tal exação é objeto da infração 6 deste Auto de Infração.

Diante de tais considerações, apesar da existência de único evento (entradas de mercadorias sem documentação fiscal), **tal constatação repercute em fatos geradores diversos e independentes**.

O fato de o art. 10 da Portaria nº 445/98 disciplinar, no caso de omissão do registro de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, a exigência o imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal, conforme objeto da infração 5, **não obsta** a exigência disciplinada no art. 7º, II da Portaria nº 445/98 (art. 4º, § 4º, IV da Lei nº 7.014/96), pois se tratam de fatos geradores diversos entre si, em que pese única mensuração, conforme já visto.

Tal conclusão é corroborada pelo próprio dispositivo legal que estabelece “*entradas de mercadorias ou bens não registradas*”, **sem** vincular a tributação desses bens ou mercadorias,

bastando para ensejar a presunção de omissão de saídas tal *não estarem registradas* (inclusive bens), pois o que se exige, por presunção legal, é o imposto em decorrência do **suporte financeiro** utilizado para tais aquisições não registradas e **não** destas mercadorias ou bens.

O próprio CONSEF pacificou o entendimento da presunção legal decorrente do suporte financeiro não contabilizado, **independentemente do tipo da mercadoria ou bem não registrado adquirido com tal receita omissa**, ao publicar a Súmula 7, na qual prevê que:

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

Efetivamente, a exigência **apenas** do ICMS por responsabilidade solidária, nos termos do art. 10 da Portaria nº 445/98, sem concomitância da presunção legal, só se aplica aos contribuintes que possuem atividade com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, a exemplo de postos de combustíveis, o que não se aplica ao caso concreto.

*Art. 10. No caso de omissão do registro de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária:*

Por fim, a explicação para a negativa da exigência **apenas** do ICMS por responsabilidade solidária se encontra na própria Lei nº 7.014/96 que prevê no art. 4º, § 4º, “*Salvo prova em contrário*”, o que justamente se faz confirmar a **inocuidade** da presunção legal **apenas aos contribuintes que possuem atividade com totalidade de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária ou isentas**, pois, neste caso, inexistiria a presunção de receitas anteriores de vendas de mercadorias tributadas.

Até porque, caso aplicasse a presunção legal, a própria Instrução Normativa nº 56/2007, de emissão do Superintendente de Administração Tributária, já orienta a aplicação da **proporcionalidade às saídas tributadas**, quando houver concomitância de diversos regimes de tributação de mercadorias, **o que já enseja a exigência equânime à devida tributação** e, em consequência, anularia a presunção legal de omissão de receitas anteriores de vendas de mercadorias tributadas, caso seja de 100% a proporcionalidade às mercadorias sem tributação, **única situação em que o fisco deverá se abster de aplicar a presunção legal**, consoante orientação de procedimento fiscal relativo a essa matéria, nos termos a seguir reproduzidos:

#### *INSTRUÇÃO*

*1 - Apurada omissão de operações de saídas de mercadorias, nas hipóteses previstas no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, o preposto fiscal poderá considerar que parte desses valores se refere a operações isentas, não tributadas e/ou sujeitas à substituição tributária, excluindo-as do cálculo do ICMS devido, caso existam circunstâncias, elementos ou informações que permitam esta conclusão.*

*2 - No curso da ação fiscal, caso o preposto fiscal verifique que as operações habituais do contribuinte sejam integralmente isentas, não tributáveis e/ou sujeitas à substituição tributária, deverá abster-se de aplicar os roteiros fiscais relativos às presunções referidas no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96 e aplicar outros roteiros de fiscalização.* (grifei)

Feitas estas elucubrações, no caso concreto, por se tratar de contribuinte com atividade econômica principal de “*Comércio varejista de tintas e materiais para pintura*”, onde comercializa produtos tributáveis e com tributação encerrada, **deve-se aplicar a proporcionalidade** acima prevista e defendida pelo Conselheiro, **descabendo, contudo, a nulidade da exação 4**, pois, num simples saneamento do crédito tributário, relativo à infração 4, poderia se aplicar a proporcionalidade retro mencionada e apurar o valor do ICMS correspondente às operações tributadas, **de cujos ônus probatório, ressalte-se, excepcionalmente, é do contribuinte**.

Do exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, no valor de R\$ 309.656,81, discordando do Voto Condutor quanto às infrações 4 a 6 e do Voto Vencedor apenas quanto à infração 4, para mantê-la no valor de R\$ 149.725,28, nos termos da Decisão recorrida, conforme a seguir demonstrado:

INFR.	LANÇADAS	JULG.-JJF	JULG.-CJF	DECISÃO
-------	----------	-----------	-----------	---------

<b>01</b>	190,46	0,00	0,00	EXTINTA DECADENCIA/N.PROVIDO (RO)
<b>02</b>	544,45	0,00	0,00	EXTINTA DECADENCIA/N.PROVIDO (RO)
<b>03</b>	8.228,36	0,00	0,00	EXTINTA DECADENCIA/N.PROVIDO (RO)
<b>04</b>	198.035,28	149.725,28	149.725,28	PROC. EM PARTE/N.PROVIDOS (ROV)
<b>05</b>	189.032,92	142.898,86	142.898,86	PROC. EM PARTE/N.PROVIDOS (ROV)
<b>06</b>	30.847,60	13.336,30	13.336,30	PROC. EM PARTE/N.PROVIDOS (ROV)
<b>07</b>	3.696,37	3.696,37	3.696,37	PROCEDENTE/N.PROVIDO (RV)
<b>08</b>	776,91	0,00	0,00	EXTINTA DECADENCIA/N.PROVIDO (RO)
<b>09</b>	16.560,00	0,00	0,00	NULA/N.PROVIDO (RO)
<b>TOTAL</b>	<b>447.912,35</b>	<b>309.656,81</b>	<b>309.656,81</b>	

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **207160.0006/18-2**, lavrado contra **NOVA ERA COMERCIAL DE TINTAS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 159.931,53**, acrescido da multa de 100% sobre R\$ 142.898,86 e 60% sobre R\$ 17.032,67, previstas no art. 42, incisos III, “g” e II, “d” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Infração 4) – Conselheiros: João Felipe Fonseca Oliveira de Menezes, Eduardo Ramos de Santana, Antonio Dijalma Lemos Barreto, Gabriel Henrique Lino Mota e Maurício Souza Passos.

VOTO DISCORDANTE (Infração 4) – Conselheiro: Fernando Antonio Brito de Araújo.

VOTO VENCEDOR (Infrações 5 e 6) – Conselheiros: Eduardo Ramos de Santana, Fernando Antonio Brito de Araújo e Maurício Souza Passos.

VOTO VENCIDO (Infrações 5 e 6) – Conselheiros: João Felipe Fonseca Oliveira de Menezes, Antonio Dijalma Lemos Barreto e Gabriel Henrique Lino Mota.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 04 de setembro de 2023.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - PRESIDENTE

JOÃO FELIPE FONSECA OLIVEIRA DE MENEZES – RELATOR/VOTO VENCIDO  
(Infrações 5 e 6)

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - VOTO DISCORDANTE  
(Infração 4)

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - VOTO VENCEDOR  
(Infrações 5 e 6)

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS