

A. I. Nº - 207160.0006/18-2
AUTUADO - NOVA ERA COMERCIAL DE TINTAS LTDA.
AUTUANTE - FRANCISCO CARLOS DE SANTANA
ORIGEM - DAT METRO/ INFAZ VAREJO
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 03/04/2023

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0047-03/23

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 defendente com exceção da infração 09. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração lavrado em 23/12/2018, exige crédito tributário no valor de R\$ 447.912,35, em razão das seguintes irregularidades:

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)

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)

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)

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)

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)

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 , “I”);

O autuado impugna o lançamento fls.65/91. Diz que vem, através do seu representante legal, procuração fl.93, na forma do RPAF/99, oferecer tempestivamente, impugnação ao presente auto de infração, pelas razões de fato e de direito a seguir aduzidas. Sintetiza os fatos.

Afirma que, como se verá ao longo da defesa, o auto de infração possui vários vícios, entre os quais, se destaca o lançamento de ofício em relação a fatos geradores já fulminados pela decadência, nulidade na forma de apuração de estoque, violação ao princípio da verdade material, cobrança indevida de multa, dentre outros que serão tratadas em tópico próprio.

Explica que, como se sabe, a Fazenda Pública tem prazo fixado em lei para promover o lançamento, constituindo assim, o crédito tributário. No caso do ICMS, cujo lançamento se dá por homologação, o prazo decadencial a ser observado é o de 5 (cinco) anos, a partir da data de ocorrência do fato gerador. O fundamento para tanto é extraído do art. 150, § 4º, do CTN.

Comenta que dúvidas interpretativas surgiram a respeito do início do prazo decadencial do direito de constituir o crédito tributário, no que se refere a tributos sujeitos a lançamento por homologação. A fim de pacificá-las, o Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento, que este se dá nos termos do art. 150, § 4º, do CTN. Explica que o STJ possui jurisprudência no sentido de

que, na hipótese de ausência de pagamento de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo decadencial para lançamento do crédito segue a regra do art. 173, I, do CTN. Entretanto, no caso de pagamento antecipado, mesmo que a menor, e não havendo dolo ou fraude, a regra legal aplicável para decadência é a do art. 150, § 4º, do CTN, o que ocorreu no caso dos presentes autos segundo o acórdão recorrido. Sobre o tema cita a súmula 555, editada pelo STJ.

Aponta que por muito tempo, o Estado da Bahia se recusou a aplicar a regra prevista no artigo 150, § 4º, do CTN. Todavia, a Procuradoria Geral do Estado (PGE) promoveu a uniformização de sua orientação jurídica acerca da decadência quinquenal. Através do Incidente de Uniformização PGE nº 2016.194710-0, a PGE fixou o entendimento de que o prazo decadencial deve ser contado 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.

No que tange ao marco inicial para a contagem do prazo decadencial, a Procuradoria Geral do Estado, com amparo no inciso II, do art. 39, da Lei Complementar nº 34/2009, manifestou-se no sentido de que o marco inicial da contagem do prazo decadencial é a intimação válida do contribuinte sobre o lançamento.

Assim, como foi intimada da presente autuação no dia 02/01/2019, tem-se que ocorreu a decadência em relação a fatos geradores ocorridos antes de 01/01/2014. Ou seja, a Administração Pública perdeu o direito de rever o lançamento e exigir diferenças de ICMS no período de janeiro/2013 a dezembro/2013, no que toca a todas as infrações (01 a 09). Constata que a data de ocorrência do fato gerador mais recente é 31/12/2013, ou seja, todos anteriores a 02/01/2014, de sorte que não resta dúvida quanto ao fato de que todos os fatos geradores terem sido alcançados pelo instituto da decadência.

Salienta que houve recolhimento de ICMS em todas as competências de 2013, ICMS antecipação parcial (2175) (doc. 3), ICMS regime normal (0759) (doc.4), ICMS antecipação tributária (1145) (doc. 5). Desse modo, considerando que houve a declaração e recolhimento de ICMS, a regra de aplicável é a contida no art. 150, § 4º, do CTN. Como o ICMS tem apuração mensal, considera-se, para efeito de contagem da decadência, o dia 31 de cada mês.

Verifica, portanto, que restou operada a decadência em relação aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a dezembro de 2013, nas Infrações 01 a 09, tendo em vista que o contribuinte declarou a ocorrência das operações, mas efetuou o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas.

Desta forma, entende que deve ser excluído do lançamento, por ocorrência do instituto da decadência, que, por sua vez, gera a extinção do crédito tributário, consoante preconiza o art. 156, V, do CTN.

Repete que, mesmo que seja aplicado o entendimento de que a omissão na entrada/saída atrai a regra do art. 173, I, do CTN, os fatos geradores referentes às infrações foram abarcados pela decadência, tendo em vista que o prazo decadencial deve ser contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, ou seja, 31/12/2013. Como já visto, a intimação só se deu em 02/01/2019, fulminando de vez o crédito tributário pela decadência. Valendo-se de decisões do CONSEF desta mesma natureza e com a mesma razão de decidir, entende que, no caso concreto, o fato gerador foi 31/12/2013. Logo, o fisco poderia ter constituído o crédito até 31/12/2018. No entanto, o lançamento só aconteceu em 02/01/2019, data da intimação da Autuada, quando já superado o prazo decadencial.

Sobre a infração 09, explica que, assim como em relação as demais infrações, ao fato gerador descrito nesta infração, se aplica a regra do art. 150, § 4º, do CTN, tendo em vista que a obrigação acessória de entrega da EFD até o dia 25 do mês subsequente, tem como base a apuração mensal do mês anterior (art. 250, § 2º, RICMS), circunstância evidenciada no próprio auto ora impugnado.

Não se pode olvidar, ademais, que a Autuada estava dispensada de apresentar os livros fiscais referentes aos meses de janeiro a dezembro, já que foi intimada em 02/01/2019, inteligência que se extrai do art. 34 da Lei 7.014/96 e do art. 232, do RICMS, que reproduz.

Entende que seu direito de defesa foi violado, o que caracteriza nulidade do lançamento, de acordo com o art. 18, II, do RPAF. Em primeiro lugar, aponta que o Autuante lhe penalizou (Infração 9), por não ter entregado o arquivo eletrônico da Escrituração Fiscal Digital (EFD), o que não é a realidade. Aduz que as EFD's do período de fevereiro/2013 a dezembro/2013 foram devidamente entregues, consoante recibos de entrega em anexo (doc. 7).

Esclarece que, o que aconteceu, em verdade, foi que o Auditor encontrou inconsistências nas EFD's, mas jamais respeitou o prazo de 30 (trinta) dias, para promover as retificações, conforme determina o artigo 247, § 4º. Nota que não se trata de mera sugestão da norma, mas imposição, isto é, o Autuante deveria ter concedido o prazo em evidência, para que retificasse as inconsistências.

No caso em tela, o Autuante apenas mencionou que as EFD's possuíam inconsistências, mas não informou quais seriam essas, impedindo que promovesse qualquer correção. Sem intimação oficial para retificação e antes que se completassem 30 (trinta) dias, foi lavrado o Auto de Infração. Assim, o seu direito de defesa deve ser preservado, pois ficou indiscutivelmente prejudicada. Sobre o tema, cita decisões deste CONSEF.

Frisa que as EFD's foram utilizadas como parâmetro para elaboração das planilhas que embasaram o auto de infração. Logo, se não teve a oportunidade de sanar as inconsistências apresentadas, as EFD's não poderiam ser utilizadas. Salaria que as EFD's substituíram, até mesmo os livros de Registro de Entrada e de Saída, bem como, o livro de Registro de Inventário (art. 247, § 1º, RICMS). Ou seja, até mesmo as infrações 04, 05 e 06, lastreadas em supostas aquisições de mercadorias de terceiro, sem o respectivo documento fiscal, tomaram como base EFD's inconsistentes.

Nessa ordem de ideias, devido ao manifesto prejuízo causado, pugna pela decretação de nulidade das ocorrências descritas no Auto de infração, na hipótese de não ser reconhecida a decadência dos fatos geradores questionados na defesa.

No mérito, aduz que a fiscalização resultou na constatação de que, supostamente adquiriu mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal. As infrações 04, 05 e 06, têm como substrato esta mesma situação.

Afirma que a alegação de nulidade é escorada na violação do art. 3º da Portaria nº 445/98, art. 18, IV, "a", e art. 39, IV, "b", do RPAF. No caso, 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 que foram regularmente adquiridos, escriturados e cujo ICMS foi devidamente recolhido.

Ressalta que a atividade de mistura de componentes (bases e/ou pigmentos) por ela desenvolvida, não é considerada como industrialização, conforme disciplina o art. 5º, XIV, do Decreto 7.212/2010. Acrescenta 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. É justamente por isso que foi gerada uma diferença tão grande 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 sistema de automação.

Explica que se o produto vendido é uma determinada tinta (componente A + componente B), o sistema de automação deveria registrar a saída do estoque do componente A e do componente B, na quantidade necessária. No entanto, registra a saída da tinta, que possui um novo código, conduzindo a duas falsas conclusões: primeira, a de que vendeu uma tinta sem o devido registro de entrada; segunda, a de que vendeu mercadorias sem contabilizar a saída.

Dessa forma, ainda que pretendesse efetuar a baixa do estoque dos componentes cuja mistura resultou na tinta, seria impossível fazê-lo. É que se 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. É natural que as marcas de tinta mantenham as quantidades dos componentes em segredo, para que outra não copie e com ela concorra ou até mesmo a supere.

A fim de embasar o quanto afirmado, aduz que elegeu três tintas comercializadas, para exemplificar: a) ficha técnica da Tinta Amarelo Volvo (Doc. 8) revela que esta, é fruto da mistura de três bases, Nason N32, Nason N007 e Nason N001. As notas fiscais de compra (doc. 9, 10 e 11), em anexo, revelam que os três componentes foram adquiridos pela Autuada. A nota fiscal de saída consta Tinta Amarelo Volvo, em anexo (Doc. 12), ao invés dos três componentes.

Explica que a mesma situação descrita acima, aconteceu com a Tinta Branco Glacial (Doc. 13) e tinta Preto Cadillac (Doc. 14), cujas notas fiscais de saída constam anexo, respectivamente, Doc. 15 e 16. Em síntese, não houve venda de tinta sem entrada contabilizada, mas um mero erro procedimental, por carência de instrução normativa da SEFAZ-BA. Ao invés de constar os componentes na nota de saída, constou o nome da tinta, a qual, por sua vez, possui um outro código, gerando o equívoco na autuação, pelo qual não pode ser responsabilizada e penalizada.

Registra que tal fato foi exposto ao Auditor Fiscal autuante, todavia, não foi levado em consideração no levantamento quantitativo do estoque, o que gerou a incerteza da base de cálculo. Assevera que o levantamento clássico de estoques, sintetizado na fórmula (Estoque Inicial + Compras – Estoque Final = Saídas), não se aplica aqui, visto que as mercadorias adquiridas no processo de compra ou aquisição são manipuladas em outras, para posterior revenda.

Registra que o CONSEF já enfrentou a mesma questão, cujo precedente (Doc. 17) se amolda como uma luva, já que se discutia a mistura de tintas e a infração imputada era a suposta aquisição de mercadoria sem documentação fiscal. No caso, decidiu-se pela nulidade do auto, já que não foi considerado, no levantamento do estoque, que a empresa faz operação de misturas de tintas entre si. (Acórdão CJF nº 0368-11/17).

Nota que na lide tributária, a base de cálculo do imposto deve ser determinada a salvo de qualquer equívoco. Indispensável seja demonstrado, inclusive, de forma compreensível, o método adotado pelo fisco, a fonte e demais dados necessários ao seu entendimento, porquanto, além do fundamento na legislação tributária, a base de cálculo é dimensão material do tributo e decorre dos princípios da legalidade e da verdade material. Antes de tudo, o que se almeja no âmbito do processo administrativo tributário é a verdade material, preceito insculpido no art. 2º do RPAF e conceituado por Hugo de Brito Machado Segundo.

Pelas razões expostas, não vislumbra segurança, certeza e liquidez no levantamento quantitativo de estoques efetuado pelo Autuante, pleiteando pela nulidade do Auto de Infração, na hipótese de não ser reconhecida a decadência.

Na remota hipótese de não serem acolhidas as preliminares ventiladas, passa a deduzir, as seguintes questões de mérito.

Como já explicado, o estabelecimento autuado é filial de varejista que desenvolve a atividade de mistura de tintas, o que foi excluído pelo Decreto 7.212/2010, do conceito de industrialização. Sua atividade envolve tanto a revenda de mercadorias concernente à de compra e venda de produtos adquiridos e/ou recebidos em transferência, como também atividades não puramente comerciais, relacionadas ao processo denominado de “tingimento por demanda”, por meio de máquinas automáticas.

No que se refere ao “tingimento por demanda” ou “mistura de tintas”, recebe de outros fornecedores tintas, pigmentos e bases (componentes), e após misturá-los, em conformidade com

as especificações de seus clientes, vende produtos “novos”, isto é, com um novo código e descrição.

Em decorrência dessa específica atuação, inexistente perfeita correspondência quantitativa e qualitativa entre as notas fiscais de entrada e as notas fiscais de saídas escrituradas em seus livros, visto que os produtos recebidos nas operações de entrada não são exatamente os mesmos daqueles vendidos a seus clientes, já que houve a mistura.

Dá exemplo de que a ficha técnica da Tinta Amarelo Volvo (doc. 8) revela que esta é fruto da mistura de três bases, Nason N32, Nason N007 e Nason N001. As notas fiscais de compra (Doc. 9, 10 e 11), em anexo, revelam que os três componentes foram por ela adquiridos. A nota fiscal de saída consta Tinta Amarelo Volvo, em anexo (DOC. 12), ao invés dos três componentes.

Sustenta que a mesma situação descrita aconteceu com a Tinta Branco Glacial (Doc. 13) e tinta Preto Cadillac (doc.14), cujas notas fiscais de saída constam em anexo, respectivamente, Docs.15/16.

Diante do exposto e da possibilidade de se alcançar a verdade real, requer a realização de perícia técnica, conforme autoriza o art. 123, § 3º, do RPAF, para responder quesitação que elabora.

Salienta que se os componentes da tinta comercializada são substituídos e já houve escrituração da nota de entrada e o respectivo recolhimento de ICMS, não há que se cogitar de nova cobrança na operação de saída da tinta, ainda que sob novo código, sob pena de caracterização de *bis in idem*.

Conclui caírem por terra, assim, as infrações de número 04, 05, 06, vez que todas se basearam no falso pressuposto, de que adquiriu mercadoria de terceiro sem o correspondente documento fiscal.

Aduz necessidade de perícia ou diligência, para revelar que toda a diferença teve como origem a mistura de tintas, problemas operacionais relacionados ao código e lacuna legislativa sobre a atividade em questão, visando à certeza da infração, que ficam de já requeridas, para que seja promovido um novo levantamento de estoque, excluindo as operações de venda de tintas que foram produto da mistura de componentes adquiridos.

Na infração 05, aponta que o Autuante entendeu ser aplicável a multa de 100%, prevista no art. 42, inciso III, da Lei 7.014/96, não obstante se trate de falta de recolhimento de imposto de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária. Com efeito, afirma que a multa aplicável, neste caso, é de 60%, consoante previsto no art. 42, inciso II, “d”, assim, como foi aplicado para a Infração 06 (Antecipação Parcial). De forma eventual, requer seja reduzida a multa para 60%, em relação à infração de 05.

Na infração 09, diz que foi acusado de não entregar o arquivo eletrônico da Escrituração Fiscal Digital (EFD) no prazo previsto na legislação tributária. Frisa ter havido um indiscutível equívoco da fiscalização. Os recibos em anexo (Doc. 7), evidenciam a entrega tempestiva do arquivo eletrônico da Escrituração Fiscal Digital (EFD). Se não tivessem sido entregues, o Autuante jamais conseguiria promover a análise de estoque, de entrada e saída de mercadoria.

Prossegue afirmando que toda aplicação de multa pressupõe uma infração à legislação tributária. Se o sujeito passivo comprova que satisfaz a obrigação acessória imposta, não há que se falar em penalidade. De acordo com o art. 113, § 3º, do CTN, a inobservância da obrigação acessória é condição essencial para que se converta em principal e possibilite a constituição do crédito relativamente à penalidade. No mesmo sentido, o art. 40 da Lei nº 7.014/1996.

Ressalta, por fim, que com relação ao mês de dezembro/2013, a multa foi cobrada duas vezes, como se a Autuada tivesse que enviar o arquivo EFD duas vezes no mês. Como se sabe, o arquivo só deve ser enviado uma única vez, consoante arts. 247 e seguintes do RICMS. Diante da inexistência de infração e do *bis in idem*, eventualmente às demais questões suscitadas, requer seja afastada a multa.

Ante o exposto, requer: a) seja acolhida a preliminar de decadência, para julgar totalmente improcedente o lançamento do crédito tributário, no que toca às infrações 01 a 09; b) eventualmente à alínea “a”, seja acolhida a preliminar de nulidade por cerceamento do direito de defesa e/ou por falta de liquidez e certeza da base de cálculo do auto, declarando nulo de pleno direito o lançamento de ofício promovido; c) eventualmente à alínea “b”, sejam acolhidas as questões de mérito, julgando improcedente o auto, nos termos ali expostos.

Requer a juntada dos arquivos através da mídia digital que acompanha a defesa. Protesta provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos.

O Autuante presta informação fiscal fls.97/102. Diz que dando cumprimento à Ordem de Serviço, apresenta Informação Fiscal nos termos estabelecidos na legislação vigente. Sintetiza os argumentos defensivos.

Quanto a alegada decadência, explica que o Auto de Infração foi lavrado em 23/12/2018, registrado em 26/12/2018, e o profissional responsável pela escrita fiscal e contábil da empresa se comprometeu a tomar ciência da peça acusatória, o que não ocorreu. Assim, o setor de controle e cobrança da SEFAZ, enviou via "AR" para o contribuinte tomar a ciência. No entanto, por se tratar de final de ano e feriado, não foi possível que a mesma se efetivasse, motivo pelo qual, o Auto de Infração não foi cientificado dentro do exercício de 2018.

A alegação de cerceamento de defesa não deve prosperar, tendo em vista o descumprimento do que determina o artigo 247, § 4º do RICMS/BA, quando apresentou EFD's com inconsistências e intimada para retificá-las não o fez. Aponta que a empresa foi cientificada do acontecido, não atendendo aos termos das intimações exaradas pelo fisco, que vencido o prazo regulamentar, aplicou as multas condizentes com o fato. Aduz que a cientificação nos Termos de Intimação datam de 06/11/2018 e até a data da lavratura 23/12/2018, a autuada não havia apresentado as devidas retificações, o que ensejou a aplicação da penalidade.

Salienta que o dispositivo citado, a época da ocorrência do fato, estava em pleno vigor, sendo alterado a partir da Lei nº 13.461, de 10/12/15, DOE de 11/12/15, com efeitos a partir de 11/12/15. Ressalta ainda, que todos termos de Intimação para regularização de inconsistências, acompanhados do respectivo Recibo de Arquivos Eletrônicos das mesmas, encontram-se insertos ao presente PAF às fls.17/21, todos com ciência de preposto da empresa. Portanto não se justifica a argumentação aduzida pela autuada.

A respeito da alegação de suposta incerteza e iliquidez da base de cálculo, informa que foram observados todos aspectos legais sob o ponto de vista formal, durante o desenvolvimento da fiscalização, desde seu início, mediante Termo para Apresentação de Livros e Documentos, até a lavratura do Auto de Infração, tendo em vista não ter incorrido qualquer das circunstâncias previstas no artigo 18 do RPAF, sendo que ainda existe a possibilidade de aplicação do § 1º, do citado dispositivo.

Quanto a solicitação de exclusão das mercadorias, tintas para demanda, afirma que neste caso, requer realmente um ajuste tendo em vista que o sistema SIAF, mediante comando do autuante não considerou as operações realinhadas com os CFOP's 1926 e 5926, que tratam de *reclassificação de mercadorias*, no caso em questão, que são 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.

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

Quanto a alegação defensiva sobre a aplicação da multa de 100%, aduz que está prevista no art. 42, inciso III, da Lei 7014/96.

No que tange a aplicação da multa por descumprimento de obrigação acessória, afirma que

devido ao descumprimento do previsto no artigo 247, assunto que já foi objeto de análise na Informação Fiscal, mantém a autuação.

Diante do exposto, requer que o Auto de Infração em lide seja julgado procedente em parte, salvo melhor juízo desse Colegiado.

O Autuado volta a se manifestar fls.134/140. Diz que vem, respeitosamente, por intermédio de seu advogado, manifestar-se nos seguintes termos. Registra a tempestividade de sua manifestação.

No tocante a preliminar de decadência, afirma que o Autuante confessa que não foi cientificada dentro do exercício de 2018. Justifica, no entanto, que tal fato ocorreu por se tratar de final de ano.

Impugna essa assertiva, afirmando que não há prova de que a intimação tenha ocorrido em dia diverso. Com efeito, tal como sustentado na defesa, foi intimada da autuação no dia 02/01/2019, de sorte que se operou a decadência em relação a fatos geradores ocorridos antes de 01/01/2014. Entende que são irrelevantes as escusas apresentadas pelo Autuante.

Sobre a ausência de liquidez e certeza, o Autuante informou que o levantamento fiscal requer realmente um ajuste, tendo em vista que o sistema SIAF, mediante comando do Autuante não considerou as operações realizadas com as CFOP's 1926 e 5926, que tratam de reclassificação de mercadorias, e no caso em questão, são as tintas que foram submetidas a um processo de mistura, fato que está sendo observado e retificado pelo fisco, com a inclusão dos códigos de operação supracitados no Levantamento de Estoque. Acrescentou, que foram também agrupados itens, com códigos diversos e com a mesma descrição, sendo necessário a elaboração de novos demonstrativos com os valores retificados.

Sustenta que, com a devida venia, o que foi feito pelo Autuante não foi um mero ajuste ou correção de um erro material, mas um levantamento de estoque totalmente novo, com inserção de operações antes deixadas de lado, chegando a um valor diverso daquele originalmente encontrado. Nota que o Autuante levou mais de um ano para apresentar o resultado da nova autuação.

Entende ser uma nova autuação, porque foi isso que verdadeiramente ocorreu. Quando o Autuante decidiu fazer um novo levantamento do estoque, aplicar novos critérios, reclassificar mercadorias, inserir novas operações, em verdade, o que sucedeu foi o início de um novo procedimento fiscalizatório, e não a correção de um erro simples. Aponta que o próprio Autuante reconhece que esqueceu de considerar certas operações (CFOP's 1926 e 5926).

Aduz ser necessário recordar, que na impossibilidade de correção de erro, deve o agente público cancelar o auto de infração, conforme art. 47, do RPAF. No entanto, em vez disso, o Autuante fez uma revisão do lançamento, sem renovar o procedimento fiscal.

Afirma que de acordo com o art 142 do CTN, o lançamento decorre de atividade administrativa plenamente vinculada, procedimento este que objetiva a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, a determinação da matéria a ser tributada, o cálculo do montante de tributo devido e a identificação do sujeito passivo, características que o torna adstrito a legislação, sendo assim, resultado de atividade plenamente vinculada. Por tal razão, nos moldes do art. 145 do referido Código, uma vez regularmente notificado ao sujeito passivo, somente pode ser alterado, quando verificada uma de suas hipóteses taxativas constantes do art 149 do CTN. Não havendo justificativa, resta reconhecer a ilegalidade da revisão de lançamento por ausência de erro de fato imputável ao sujeito passivo, mas sim, decorrente de mudança de critério jurídico adotado pelo fisco para fins de lançamentos com pretensão retroativa, conduta expressamente vedada pelo art. 146 do mesmo Codex.

Entende que ao retificar a base de cálculo e a hipótese de incidência, o Autuante promoveu novo lançamento, o que é vedado pela Legislação pátria. E impossível, nesse estágio processual, promover as retificações sugeridas, sem prejudicar o contraditório e ampla defesa. Aponta que o

Autuante levou quase um ano para fazer um novo levantamento, mas quer que a Autuada se manifeste em 10 (dez) dias, e não há como atender a esta exigência.

Salienta que além das operações esquecidas pelo Autuante, outras também não constam na apuração retificada. Faz menção a peculiaridade da sua atividade (venda de tintas resultantes de mistura de componentes - bases e/ou pigmentos), que nas notas fiscais de Entradas constam os componentes e na Sidas, constam as tintas (mistura). Em síntese, as mercadorias adquiridas no processo de compra ou aquisição são manipuladas em outras, para posterior revenda. Aduz que o referido fato não foi levado em conta pelo Autuante. As notas fiscais de entradas e saídas, utilizadas para exemplificar sua atividade não foram objeto de retificação nos novos cálculos apresentados pelo Autuante.

As notas fiscais apontadas com a defesa tem os CFOP's 2403 e 5405. Contudo, as notas fiscais tidas como incluídas no novo levantamento quantitativo são as de CFOP's 1926 e 5926. Como já dito, nem a Autuada sabe precisar a quantidade de cada componente utilizado em cada tinta, vez que isso é feito por meio de máquinas automáticas. Não se sabe a proporção da mistura, vez que isso faz parte do segredo industrial das fabricantes de tinta.

Embora o Autuante tenha vislumbrado a possibilidade de revisão do levantamento original, este envolveu diversos itens. A revisão portanto, implicaria análise do processo que envolve a mistura de tintas, pigmentos e bases, a relação insumo/produto para cada item produzido, o que implicaria a necessidade da realização de uma nova fiscalização.

Se o contribuinte consegue demonstrar a verdade, isto é, que as tintas vendidas eram resultado da mistura de componentes (bases e/ou pigmentos), a fiscalização não pode simplesmente, ignorar tal aspecto e promover o lançamento de ofício, com uma base de cálculo duvidosa e incongruente com a realidade fática.

Nesse sentido, em não sendo reconhecida a decadência, requer seja declarada a nulidade do auto de infração, em virtude da ausência de liquidez e certeza.

Reitera seja realizada perícia. O levantamento de novo estoque por meio da referida prova é indispensável, tendo em vista a complexidade da matéria. Não há como afirmar com exatidão, qual a proporção de cada componente/pigmento utilizado na mistura de cada tinta. Isso influencia diretamente na análise da base de cálculo. Logo, caso não seja designada a perícia, restará prejudicado o direito de se alcançar a verdade material.

Ante ao exposto, requer: a) seja acolhida a preliminar de decadência, para julgar totalmente improcedente o lançamento do crédito tributário; b) eventualmente, seja acolhida a preliminar de nulidade por cerceamento do direito de defesa, por falta de liquidez e certeza da base de cálculo do auto vergastado, declarando nulo de pleno direito o lançamento de ofício promovido; c) seja designada perícia, a fim de que se realize um levantamento de estoque preciso e real.

Em nova informação fiscal fl.145, o Autuante afirma que a manifestação sobre a informação fiscal, aduzida pela Autuada, registra como apresentação de fato novo, apenas o registro de que reconheceu a ausência dos CFOPs 1926 e 5926 no levantamento fiscal de estoques por espécie de mercadorias. Conclui que nada mais tem a responder.

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 defendente 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 tragadas 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. Constatado 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 defendente 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 1 do RICMS/12, deduzida a parcela do tributo calculada na forma da alínea “a” do inciso 1 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 defendente 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 defendente 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 desídia.

O defendente 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, retromencionado 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 .

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

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, 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 autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 309.656,81**, acrescido da multa de 100% sobre R\$

292.624,14, previstas no inciso III, alínea “g”, e 60% sobre R\$ 17.032,67, prevista no inciso, II, alínea “d”, do artigo 42 da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Esta Junta de julgamento Fiscal, recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art.169, inciso I, alínea “a” item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558, com efeitos a partir de 17/08/18.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 27 de março de 2023.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – RELATORA

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – JULGADOR

