

<b>PROCESSO</b>	- A. I. N° 233080.0021/19-5
<b>RECORRENTES</b>	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e M.E.D. COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES LTDA
<b>RECORRIDOS</b>	- M.E.D. COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES LTDA e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
<b>RECURSOS</b>	- RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO - Acórdão 6º JJF n° 0274-06/23-VD
<b>ORIGEM</b>	- DAT NORTE / INFRAZ CHAPADA DIAMANTINA
<b>PUBLICAÇÃO</b>	- INTERNET: 10/01/2025

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0458-12/24-VD

**EMENTA:** ICMS. 1. RECOLHIMENTO A MENOS. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA DETERMINAÇÃO. MERCADORIAS ESCRITURADAS. Levantamento realizado com base nos livros E DOCUMENTOS fiscais emitidas pela própria autuada. Reconhecimento de decadência parcial para as ocorrências de janeiro a dezembro de 2014. No mérito, para as parcelas não alcançadas pela decadência, inexistiu qualquer impugnação do contribuinte. Infração procedente parcialmente. 3. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE SAÍDAS. Nesta situação, a Lei nº 7.014/96, no artigo 4º, § 4º, inciso IV, presume a ocorrência de operações tributáveis sem pagamento do imposto. O Autuado apresentou argumentos capazes de reduzir a exigência tributária. Nulidade das ocorrências dos anos de 2015 e 2016, diante da cobrança de imposto sobre produtos da substituição tributária. Revisão efetuada para 2017 demonstrou a ocorrência de omissões de saídas. Infração procedente parcialmente; **b)** OMISSÃO DE ENTRADAS DE MERCADORIA SUJEITA AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. **c)** RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO E **c)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. Levantamento quantitativo realizado em exercícios fechados. Montante do débito apurado devidamente demonstrado nas planilhas apensadas aos autos. Reconhecimento de ocorrência de decadência para as ocorrências de dezembro de 2014, em atenção à Súmula nº 12 do CONSEF. Ajustes realizados pelo autuante, em razão das alegações defensivas, reduzem o montante devido. Registros Fiscais sem validade jurídica não podem ser acolhidos como elemento de prova. Infração procedente parcialmente. 4. FALTA DE RECOLHIMENTO. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. BENS PARA MATERIAIS DE CONSUMO E DO ATIVO IMOBILIZADO DO ESTABELECIMENTO. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS. Infração não contestada no mérito. Diante do reconhecimento da incidência da decadência na ocorrência do mês de dezembro de 2014 e fevereiro de fevereiro de 2015, a infração se apresenta como parcialmente subsistente. Não acolhidas as questões preliminares e indeferido o pleito de realização de nova diligência. Mantida a Decisão recorrida. Recursos NÃO

**PROVIDOS.** Decisão unânime.**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 4ª JJF que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em lide, lavrado em 10 de dezembro de 2019 e refere-se à cobrança de crédito tributário no valor de R\$ 131.467,68, além de multas de 60% e 100%, pela constatação de 06 infrações, a seguir detalhadas:

**Infração 02. 03.02.05.** Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias devidamente escrituradas, no total de R\$ 683,47, multa de 60%. Ocorrências em janeiro a dezembro de 2014, setembro a dezembro de 2015 janeiro a setembro de 2016.

**Infração 03. 04.05.05.** Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a das operações de entrada – com base na presunção legal 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, no mesmo exercício (2015, 2016 e 2017). Valor: R\$ 41.375,53, multa de 100%.

**Infração 04. 04.05.08.** Falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro 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 estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado, em R\$ 51.153,43, multa sugerida de 100%, para fatos verificados em 2014 a 2017.

**Infração 05. 04.05.09.** Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão de registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercício fechado, Valor: R\$ 29.927,10, multa de 60%, nas ocorrências dos anos de 2014 a 2017.

**Infração 06. 06.05.01.** Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento, mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento, em R\$ 8.281,89, multa de 60%, diante dos fatos constatados nos meses de dezembro de 2014, fevereiro, maio, e setembro de 2015, janeiro, junho e julho de 2016, janeiro, julho, outubro a dezembro de 2017.

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

**“VOTO”**

O lançamento constitui-se em seis infrações arroladas pela fiscalização, objeto de impugnação por parte do autuado. Verifico que o sujeito passivo foi intimado acerca do início da ação fiscal através da transmissão de Cientificação de Início de Ação Fiscal em 25/10/2019, por meio do Domicílio Tributário Eletrônico, mensagem 140.254, cientificado pelo contribuinte em 28/10/2019 (fl. 10).

A memória de cálculo da autuação se encontra em formato digital na mídia de fl. 12, estando os arquivos nela contidos listados nas fls. 13 a 17. Se encontra, ainda, à fl. 11, mensagem encaminhada pelo autuante à empresa, em 25/11/2019, contendo o resultado parcial da auditoria realizada, científica em 29/11/2019, sem que se tenha notícia nos autos de qualquer manifestação de insurgência da empresa quanto aos resultados apurados.

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

O contribuinte, por sua vez, compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou aspectos das infrações que entendia lhe amparar, trazendo fatos e argumentos que ao seu entender elidiriam as mesmas, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório, sob a forma de precisa e objetiva peça de impugnação, bem como, manifestações posteriores.

Tal princípio se manifesta na possibilidade que os litigantes têm de requerer a produção de provas e de

participarem da sua realização, assim como também de se pronunciarem a respeito de seu resultado, inclusive em processo ou procedimento administrativo, garantido a qualquer parte afetada por decisão de órgão superior.

Logo, ela nada mais é do que a possibilidade que o acusado tem, já gozando do direito ao contraditório, de lançar mão a todas as possibilidades de exercício pleno do seu direito de defesa, possibilitando-o trazer ao processo os elementos que julgar necessários ao esclarecimento da verdade. Vicente Greco Filho entende ser a ampla defesa constituída a partir de cinco fundamentos:

- "a) ter conhecimento claro da imputação;
- b) poder apresentar alegações contra a acusação;
- c) poder acompanhar a prova produzida e fazer contraprova;
- d) ter defesa técnica por advogado; e
- e) poder recorrer da decisão desfavorável".

Isso foi devidamente respeitado ao curso da longa instrução processual, não se podendo arguir qualquer desatenção a tal princípio. Existem ainda questões preliminares a serem apreciadas, o que passo a fazê-lo, ainda que ressaltando que em sua maioria dizem respeito a questões de mérito, e como tal, serão analisadas.

Quanto ao argumento inicial de que teve o seu direito de defesa cerceado pelo não recebimento na integralidade dos demonstrativos inerentes às infrações 03 a 05, não posso acolher. Em sentido contrário ao do argumento posto, consta, como acima relatado à fl. 12 dos autos, mídia contendo os arquivos relacionados em documento de fls. 13 a 17, cuja cópia foi entregue a autuada, na forma do documento de fl. 18, no qual consta a Intimação expedida pela Inspetoria Fazendária da Chapada Diamantina, para ciência da lavratura do Auto de Infração, estando os mesmos relacionados às fls. 13 a 17, repito.

A mesma maneira, em todas as intervenções do autuante no feito, tendo sido produzidos novos demonstrativos, foram os mesmos devidamente entregues ao contribuinte autuado, conforme já relatado anteriormente, o que conduz para a rejeição do argumento posto, vez ter inexistido qualquer cerceamento do direito de defesa da empresa.

Existe, ainda, uma questão prejudicial a enfrentada e decidida, e que diz respeito a ocorrência de decadência, arguida pelo contribuinte.

A legislação, especialmente o Código Tributário Nacional (CTN), determina em seu artigo 150, § 4º, que "o lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa, e se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação".

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

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

A Procuradoria Geral do Estado da Bahia, através da sua Procuradoria Fiscal, sustentou, igualmente, por largo período, inclusive junto ao Poder Judiciário, tal entendimento acima exposto, dissonante daquele predominante nas decisões dos Tribunais Superiores, sendo que após diversas derrotas judiciais na apreciação de tal matéria, repensou o entendimento anterior da mesma, culminando com a adoção dos denominados "Incidentes de Uniformização", os quais visaram unificar o pensamento acerca de questões até então ensejadoras de inúmeros e acalorados debates.

Dentre tais "Incidentes de Uniformização", destaco o de n.º PGE 2016.194710-0, cujo enunciado transcrevo: "Entendimento firmado: Conta-se o prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no art. 150 § 4º do CTN, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário (entendendo-se como tal as operações ou prestações tributáveis), apura o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que correspondia às operações declaradas".

E avança ainda mais o entendimento exposto, ao observar na seguinte Nota 1: "Conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, com fundamento no art. 173, I do CTN, quando: a) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, mas não efetua o respectivo pagamento; b) o contribuinte não declara a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omite a realização da operação ou prestação tributável; c) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, efetua o

pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente, o Fisco verifica que o valor recolhido foi menor que o efetivamente devido em virtude da configuração de dolo, fraude ou simulação”.

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

“Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa”.

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

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

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

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

Note-se que o “pagamento parcial” a que a jurisprudência do STJ invoca tem tal conotação de ser parcial na ótica do Fisco, isto é, comparado à totalidade do tributo tido como devido. Caso o “pagamento parcial” em questão fosse parcial sob a perspectiva do contribuinte, isso significaria que este teria declarado a totalidade do tributo, mas efetuado o pagamento apenas de parte dele.

Logo, não pode o julgador, ante tal fato, fechar os olhos e deixar de praticar a almejada justiça fiscal, razão pela qual, entendo presente a hipótese de decadência parcial, vez que o valor do imposto foi lançado, escriturado, e recolhido, ainda que insuficientemente, abarcando as ocorrências do período de janeiro de 2014 a janeiro de 2015, nas infrações 02 e 06, sem qualquer ato da Administração Tributária no sentido de preservar o seu interesse ou homologar aquele valor, há de ser aplicado o teor do artigo 487, inciso II do Código de Processo Civil (CPC) em vigor, aplicável subsidiariamente ao RPAF/99, na forma do seu artigo 180, uma vez que o sujeito passivo foi intimado da autuação no dia 17/02/2020, como consta do sistema da SEFAZ, resultando daí que para tais infrações, que tratam de recolhimento a menor, ou seja, onde houve antecipação de recolhimento do imposto, ainda que parcial, tal princípio deve ser aplicado para as ocorrências verificadas até 31/01/2015:

“Art. 487. Haverá resolução de mérito quando o juiz:

(...)

II - decidir, de ofício ou a requerimento, sobre a ocorrência de decadência ou prescrição”.

Por tais razões, reconheço existir, ainda que parcialmente, nos termos do artigo 154 do CTN, decadência devendo os valores lançados no período acima indicado serem excluídos, como se demonstrará adiante, o que vem a afetar a infração 02 (recolhimento a menor do ICMS), uma vez que tendo sido o contribuinte intimado da lavratura do Auto de Infração em 17/02/2020, conforme registrado por ele próprio em sua impugnação, este é o prazo para a contagem do interregno temporal decadencial.

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

Diante de tal posicionamento, cristalino está que no caso em comento relativo à infração lançada, a Secretaria da Fazenda se manteve inerte e sem adotar qualquer ação frente ao ocorrido, diante do longo lapso temporal decorrido (a partir de janeiro de 2014) e o lançamento tributário com ciência ao contribuinte (31 de janeiro de 2020). Logo, por tais motivos, se encontram albergadas pela decadência, na infração 02, as ocorrências dos meses de janeiro a dezembro de 2014, as quais devem ser excluídas, remanescendo o montante de R\$ 132,84.

Assim, o demonstrativo de débito se apresenta da seguinte maneira:

2015

*Setembro R\$ 8,16  
Outubro R\$ 13,26  
Novembro R\$ 3,06  
Dezembro R\$ 6,12*

2016

*Janeiro R\$ 4,08  
Fevereiro R\$ 17,51  
Março R\$ 8,51  
Abril R\$ 6,84  
Maio R\$ 18,54  
Junho R\$ 6,44  
Julho R\$ 23,04  
Agosto R\$ 11,70  
Setembro R\$ 5,58*

As infrações relativas à falta de recolhimento do imposto (03, 04, 05 e 06), ainda que para contagem do prazo decadencial devam obedecer à regra do artigo 173, inciso I, do CTN, também merecem apreciação, uma vez que 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.

No caso da infração 03, inexiste qualquer hipótese de decadência, uma vez que para o exercício de 2015, a constituição do crédito poderia ocorrer até o dia 31/12/2020, enquanto nas infrações 04 e 05, as ocorrências apontadas para 31/12/2014 somente poderiam ser lançadas até 31/12/2019, todavia, o contribuinte apenas tomou conhecimento do lançamento em 17/02/2020, o que implica na exclusão das mesmas, em atenção, inclusive, da citada Súmula 12 do CONSEF, que possui como referência legislativa a Súmula Vinculante 08 do STF.

Logo, tais ocorrências (31/12/2014) devem ser excluídas do lançamento para as nominadas infrações 04 e 05. Já na infração 06, pelas idênticas razões acima arroladas, deve ser excluída a ocorrência de dezembro de 2014 e fevereiro de 2015, remanescente, pois, débito de R\$ 1.387,44.

Por fim, a infração 01, por ter os fatos geradores a partir de setembro de 2016 não se encontra albergada pela decadência. Quanto ao pedido reiteradamente formulado, para a realização de diligência por estranho ao feito, indefiro, diante do disposto no artigo 147, incisos I, alíneas “a” e “b” e II, alínea “a” do RPAF/99, segundo o qual:

“Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:

I - de diligência, quando:

- o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável;*
- for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos;*

II - de perícia fiscal, quando:

- a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos;*
- for desnecessária em vista de outras provas produzidas;*
- a verificação for impraticável.*

§ 1º A critério do órgão julgador, o pedido ou proposta de perícia fiscal poderá ser convertido em determinação de diligência, em atendimento ao disposto neste artigo” (grifei).

A justificativa para a desnecessidade da solicitação se pauta no fato de que os dados que serviram de base para o lançamento foram retirados da escrituração fiscal e documentos fiscais emitidos pela e para a empresa autuada, os quais são de seu pleno conhecimento e responsabilidade quanto a emissão e prestação das informações ali contidas (notas fiscais emitidas/recebidas e livros fiscais transmitidos pela EFD), os quais se encontram em poder do contribuinte e também da SEFAZ, vez que emitidos eletronicamente, o que dispensa qualquer apresentação ao contribuinte, pois este transmitiu os arquivos SPED correspondentes.

Inexiste fundamentação robusta para amparar tal pedido, e ademais, não conseguiu a defesa indicar de forma e maneira clara e precisa qual seria o objetivo da diligência, e o que deveria ser devidamente analisado quando do seu deferimento, acaso acatado, sendo o pleito realizado de maneira imprecisa e genérica.

Além disso, nas suas diversas intervenções, o autuante analisou detidamente o feito, inclusive em sede de diligência requerida pela Junta de Julgamento Fiscal, em função dos argumentos defensivos apresentados, revisando o lançamento, tendo, inclusive, à vista das informações incorretas contidas na EFD, quando de sua elaboração, intimado o contribuinte a retificá-las, alterando os demonstrativos e valores inicialmente contidos no Auto de Infração, o que torna desnecessária qualquer outra providência em tal sentido, até pelo fato do sujeito passivo não contestar de maneira objetiva os números retificados apresentados nas diversas informações fiscais, apenas repisando argumentos postos inicialmente na peça defensiva.

Ainda que obedecendo aos requisitos legais, importante frisar que tal pedido se submete unicamente à decisão dos julgadores, conforme reza a legislação em vigor, não sendo, de igual forma, motivo para a solicitação de ofício. E não se pode argumentar que tal negativa ora firmada, venha a se constituir em qualquer cerceamento de direito de defesa, inclusive à vista de posicionamento adotado sobejamente nos Tribunais Superiores, de entender no sentido de que a prática de julgar tal ato vem a se constituir em qualquer dificuldade ou cerceamento para a defesa do contribuinte, até pelo fato de não poder se alegar desconhecimento da legislação.

Como exemplo, posso mencionar decisão do Ministro do STJ Ribeiro Dantas, no Recurso Especial 1887326-RS, datada de 25/03/2021, que caminha no mesmo sentido e demonstra ainda ser este o atual entendimento da Corte, a se ver pelo seguinte trecho, ao falar do indeferimento de diligência:

*“Tal entendimento está em sintonia com a jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça, que é firme no sentido de que não se acolhe alegação de nulidade por cerceamento de defesa, em função do indeferimento de diligências requeridas pela defesa, porquanto o magistrado é o destinatário final da prova, logo, compete a ele, de maneira fundamentada e com base no arcabouço probatório produzido nos autos, analisar a pertinência, relevância e necessidade da realização da atividade probatória pleiteada”.*

Também merece menção a decisão, ainda no âmbito do STJ, em sede de apreciação de Agravo em Recurso Especial 1.469.786/SP, datada de 24/03/2021, da lavra do Ministro Antônio Saldanha Palheiro, que assim se posicionou a respeito do tema:

*“Como se observa, não se divisa cerceamento de defesa por indeferimento de diligência tendo sido demonstrado exaustivamente que caberia à parte a produção da prova requerida atinente à desconstituição do lançamento do Fisco.*

*Com efeito, a caracterização de cerceamento do direito de defesa pelo indeferimento da prova requerida pela parte possui como condicionante possível arbitrariedade praticada pelo órgão julgador, e não simplesmente a consideração ou o entendimento da parte pela indispensabilidade de sua realização.*

*Logo, poderá o magistrado, em estrita observância à legislação de regência e com o fito de formar sua convicção entender pela necessidade ou não da produção de determinada prova, desde que fundamente o seu entendimento de forma adequada e oportuna, como ocorreu na hipótese”.*

O autuado se encontra inscrito no Cadastro de Contribuintes do Estado da Bahia, na condição de “comércio varejista de combustíveis para veículos automotores”, estabelecido no município de Ibicoara, Bahia.

Adentrando na análise do mérito, de logo, informo que as infrações 01, 02 e 06 não tiveram de forma objetiva, qualquer contestação, além da decadência já apreciada, restando apenas as infrações 03, 04 e 05, que dizem respeito a realização de levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, sendo apuradas omissões, tanto de entradas como de saídas, sendo inicialmente lançado aquele de maior valor monetário, qual seja, o das entradas.

O levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, como se verá adiante, vem a ser técnica ou roteiro de auditoria empregado para avaliar a veracidade das declarações do contribuinte em relação aos seus estoques, e apuração de mercadorias eventualmente entradas ou saídas sem a emissão de nota fiscal.

Sua definição pode ser aquela indicada no Acórdão 216/2017, de 02/06/2017, prolatado pelo Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba, que entendo didática e esclarecedora:

*“O Levantamento Quantitativo Por Espécie é uma técnica absolutamente legítima de que se vale a Fiscalização na aferição da regularidade fiscal do contribuinte, a qual consiste no comparativo das entradas, saídas e estoques, inicial e final, de mercadorias, em determinado período, cujo resultado somente cede lugar a alterações diante da existência de equívocos na alocação dos itens selecionados, tanto na espécie como na quantidade, bem como nos seus valores, levados a efeito no quantitativo”.*

Também o Poder Judiciário entende acerca da legalidade de realização do levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, como se vê na decisão do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais na Apelação Cível AC 0042545.12.2010.8.13.0515, julgamento realizado em 29/09/2016, 5ª Câmara, assim tratado na Ementa:

*“APELAÇÃO CIVEL. EMBRAGOS A EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. REVENDA DE GÁS LIQUEFEITO DE PETRÓLEO. FISCALIZAÇÃO. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE MERCADORIAS. TÉCNICA*

*IDÔNEA. ENTRADAS E SAÍDAS DESACOBERTADAS. PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE DA AUTUAÇÃO NÃO VALIDAMENTE INFIRMADA. PENALIDADES. MULTA DE REVALIDAÇÃO E MULTA ISOLADA. PROPORCIONALIDADE. PREVISÃO LEGAL. EFEITO CONFISCATÓRIO. INEXISTÊNCIA”.*

*Ou seja: o levantamento quantitativo, tal como realizado e lançado nas infrações do Auto de Infração, se apresenta como técnica fiscal de apuração de regularidade das atividades do contribuinte, com aspecto legal e não como medida extremada ou extraordinária de que venha a se valer a Fiscalização.*

*Tal procedimento de auditoria de estoques estava previsto na legislação vigente à época dos fatos geradores, e encontra-se disciplinado na Portaria nº 445/98 e tem como objetivo “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”.*

*Na forma da legislação e de acordo com o entendimento já sedimentado neste CONSEF, a constatação de omissão de saídas de mercadorias, seja real ou presumida, apurada mediante a aplicação do roteiro de estoques constitui comprovação suficiente da falta de pagamento do ICMS relativo a operações efetuadas pelo contribuinte sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o lançamento dos valores correspondentes em sua escrita.*

*Assim, o procedimento fiscal que redundou no lançamento, pode ser resumido em uma fórmula das quantidades físicas de entradas e saídas de cada mercadoria no exercício, bem como daquelas existentes nos estoques inicial e final (estoque inicial + entradas – estoque final = saídas reais), sendo que o resultado da equação deve ser comparado com as quantidades da mesma mercadoria saídas do estabelecimento por meio de notas fiscais, a fim de se verificar a ocorrência, ou não, de diferenças nas entradas ou nas saídas de mercadorias.*

*Dai pode ter três resultados. Se o resultado for zero, inexistem diferenças; se positivo, verifica-se omissão de saídas; caso negativo há omissão nas entradas de mercadorias. Passo, pois, à análise dos argumentos defensivos de forma específica. O exame, pois, demanda apenas e tão somente, análise do aspecto material, vez se tratar de questão eminentemente fática, e consequentemente, necessitar da produção da necessária e essencial prova.*

*Inicialmente, em relação ao argumento defensivo, pleiteando nulidade diante ao argumento de que não teria sido atendida a proporcionalidade, esclareço que como posto na informação fiscal de fl. 114, foram apresentados demonstrativos em sentido contrário ao da alegação posta, comprovando que, de fato, foi atendida a proporcionalidade, o que torna a arguição defensiva desprovida de elementos probantes a seu favor.*

*Quanto ao Livro Registro de Inventário acostado em cópia às fls. 86 a 91, emitidos através de sistema de processamento de dados, pela defesa, não posso acolher em seu favor, diante do fato de não possuir a escrituração apresentada, a necessária e essencial validade jurídica, vez ser a Escrituração Fiscal Digital (EFD) a única forma de prova com possibilidade de ser aceita.*

*Esclareço estar o sujeito passivo obrigado à apresentação de Escrituração Fiscal Digital (EFD), uma das partes do SPED Fiscal, como a Escrituração Contábil Digital (ECD) e a Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), vindo a ser um arquivo digital, se constituindo de um conjunto de escriturações de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Receita Federal do Brasil, bem como de registros de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte.*

*O arquivo deve ser assinado digitalmente e transmitido, via Internet, ao ambiente SPED. Veio a substituir a escrituração manual, e por processamento de dados, utilizados anteriormente, sendo seu uso obrigatório para os contribuintes do ICMS ou do IPI, hipótese na qual se inclui a empresa notificada.*

*Sua instituição deu-se por meio do Convênio ICMS 143/2006 de 15 de dezembro de 2006, posteriormente substituído pelo Ajuste SINIEF 02/2009, de 03 de abril de 2009, e Ato COTEPE 09, de 18 de abril de 2008, estando a regulamentação no estado da Bahia, inserida nos artigos 247 a 253 do RICMS/12.*

*O arquivo digital deve ser submetido ao programa validador, fornecido pelo SPED (Sistema Público de Escrituração Digital), o qual verifica a consistência das informações prestadas, assina (certificado digital, tipo A1 ou A3, ICP-Brasil) e transmite. A escrituração prevista na forma do mencionado Convênio substitui a escrituração e impressão dos seguintes livros: Livro Registro de Entradas; Livro Registro de Saídas; Livro Registro de Inventário; Livro Registro de Apuração do IPI; Livro Registro de Apuração do ICMS; documento Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente - CIAP; Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque.*

*A partir de sua base de dados, a empresa deverá gerar um arquivo digital de acordo com leiaute estabelecido em Ato COTEPE, informando todos os documentos fiscais e outras informações de interesse dos fiscos federal e estadual, referentes ao período de apuração dos impostos ICMS e IPI. Este arquivo deverá ser submetido à importação e validação pelo Programa Validador e Assinador (PVA) fornecido pelo SPED.*

*O contribuinte deverá manter o arquivo digital da EFD, bem como os documentos fiscais que deram origem à*

escrituração, na forma e prazos estabelecidos para a guarda de documentos fiscais na legislação tributária, observados os requisitos de autenticidade e segurança nela previstos. Considera-se a EFD válida para os efeitos fiscais após a confirmação de recebimento do arquivo que a contém, sendo a periodicidade de apresentação mensal e o arquivo deverá ser enviado no prazo definido em regulamento.

Assim a prova trazida aos autos pela empresa, quanto a escrituração e lançamento do documento fiscal sobre o qual recai a acusação, não é válida e nessa condição não pode ser acolhida. Somente EFD regularmente transmitida e válida poderia provar em favor do contribuinte notificado, o que não ocorreu, diante apenas da apresentação de escrituração sem valor jurídico, reitero. Não se podem afastar, pois, no Processo Administrativo Fiscal, os diversos princípios informadores do processo judicial e garantias constitucionais do cidadão, entre eles os princípios da verdade material e do livre convencimento motivado do julgador.

Dessa forma, a valoração das provas à luz do princípio da verdade material deve obedecer aos princípios constitucionais e as normas atinentes ao processo, buscando-se a maior verossimilhança possível dos fatos alegados pelo agente responsável pelo lançamento, e permitindo ao contribuinte utilizar-se da produção de todas e quaisquer provas a ele admitidas por direito quando possíveis no caso concreto, sem qualquer restrição. E mais: o julgador deverá valorar as provas a ele apresentadas livremente, sempre buscando a verdade material dos fatos.

Nele, a produção e provas é de grande relevância, pois visa a obtenção da verdade, ou sua maior aproximação, visto que dificilmente se consegue descrever com exatidão como o fato realmente ocorreu. E é neste sentido, do maior grau de semelhança das ocorrências descritas nos atos formais realizados pelo agente administrativo, é que se reveste o princípio da verdade material.

O Processo Administrativo Fiscal busca a descoberta da verdade material relativa aos fatos tributários. Com status constitucionais, os princípios da ampla defesa e do contraditório serão garantidos ao sujeito passivo, que, querendo, apresentará contestação ao lançamento tributário, intervindo por meio de produção das provas.

A denominada verdade material funda-se na aceitação da teoria da verdade por correspondência, pressupondo a possibilidade de espelhar a realidade por meio da linguagem. No processo existirão sempre três verdades: a) verdade descrita no lançamento pela autoridade fiscal; b) verdade descrita na impugnação do contribuinte; c) verdade do julgador.

Prevalece a verdade do julgador, para quem as provas terão papel fundamental na formação da sua convicção. A essa autoridade incumbe determinar ou não a realização das diligências, inclusive perícias, podendo indeferilas se as tiver por prescindíveis ou impraticáveis, tal como acima já decidido.

Acerca da verdade material, princípio basilar no processo administrativo fiscal, buscada de forma inconteste no feito, algumas observações são pertinentes. Odete Medauar (*A Processualidade do Direito Administrativo*, São Paulo, RT, 2ª edição, 2008, página 131) entende que “O princípio da verdade material ou real, vinculado ao princípio da oficialidade, exprime que a Administração deve tomar as decisões com base nos fatos tais como se apresentam na realidade, não se satisfazendo com a versão oferecida pelos sujeitos. Para tanto, tem o direito e o dever de carrear para o expediente todos os dados, informações, documentos a respeito da matéria tratada, sem estar jungida aos aspectos considerados pelos sujeitos. Assim, no tocante a provas, desde que obtidas por meios lícitos (como impõe o inciso LVI do art. 5º da CF), a Administração detém liberdade plena de produzi-las”.

Ao seu turno, Hely Lopes Meirelles (*Direito Administrativo Brasileiro*, São Paulo, RT, 16ª edição, 1991, Página 581) entende que “O princípio da verdade material, também denominado de liberdade na prova, autoriza a Administração a valer-se de qualquer prova que a autoridade processante ou julgadora tenha conhecimento, desde que a faça trasladar para o processo. É a busca da verdade material em contraste com a verdade formal. Enquanto nos processos judiciais o Juiz deve-se cingir às provas indicadas no devido tempo pelas partes, no processo administrativo a autoridade processante ou julgadora pode, até final julgamento, conhecer de novas provas, ainda que produzidas em outro processo ou decorrentes de fatos supervenientes que comprovem as alegações em tela. Este princípio é que autoriza a reformatio in pejus, ou a nova prova conduz o julgador de segunda instância a uma verdade material desfavorável ao próprio recorrente”.

Ressalte-se ainda, que tal princípio impõe à Administração Pública o dever de provar os fatos alegados, sendo regra a vedação de aplicar-se como verdadeiros fatos fictícios ou de mera presunção da ocorrência de sua hipótese de incidência, devendo, portanto, buscar-se a descrição concreta dos fatos ocorridos. A Constituição Federal em seu artigo 5º, incisos LV e LXXVIII assegura ao cidadão litigante, quer em processo judicial quer em processo administrativo, o contraditório, a ampla defesa e a razoável duração do processo.

Neste sentido, a Junta de Julgamento Fiscal, para melhor esclarecer os fatos e apreciar os argumentos trazidos pela defesa, converteu o processo em diligência, a fim de que o autuante em sede de nova informação fiscal, trouxesse a lume as razões e elementos que culminaram com a lavratura do Auto de Infração, tendo o mesmo esclarecido os pontos controversos, inclusive quanto as discrepâncias de valores indicados na impugnação apresentada, exceto adentrado na análise da decadência, ainda que a defesa se resumisse a reiterar os

argumentos já postos e considerados pelo autuante, o que implicou, não só na apresentação de arquivos retificadores, para indicação do fator de conversão das mercadorias, como, de igual forma, redução dos valores inicialmente lançados nas infrações 03, 04 e 05.

Quanto ao argumento defensivo de erro nos preços, ficou constatado que o próprio contribuinte na sua EFD escriturou erroneamente os valores e quantidades de produtos adquiridos, o que ensejou a possibilidade de retificar a sua escrituração, adotando os valores corretos. Arguição rejeitada.

Também foi esclarecido, como firmado em momento anterior, a aplicação dos índices de proporcionalidade, podendo o silêncio da autuada ser interpretado como aceitação tácita dos dados e elementos remanescentes das infrações, o que me leva a ter como parcialmente subsistentes as infrações 05 e 06, nos valores adiante indicados, e também arrolados na infração 03, a qual, em função dos ajustes realizados pelo autuante, mudou da predominância das omissões de entradas, para omissão de saídas, exclusivamente sobre mercadorias tributadas pelo ICMS, a exemplo de LIMPA PARABRISAS 100 ML, ADITIVO ORBI PARA GASOLINA 200 ML, FLUIDO FREIO BOSCH DOT 3 500 ML, ADITIVO ORBI P/ DIESEL 200 ML, TEC FRESH AIR MISTO 7 ML, ADITIVO TECBRIL TECCOOL 1 LT, dentre outras, para o exercício de 2017, o que desfaz o argumento defensivo de nulidade por tributação de produtos sujeitos a substituição tributária, o que pode ser observado nas planilhas acostadas aos autos e entregues ao contribuinte via Domicílio Tributário Eletrônico.

Entretanto, deve ser analisada a mudança de situação que ocorreu apenas para o exercício de 2017, e sendo a acusação relativa a omissão de entradas de mercadorias, o autuante apurou omissões de saídas como predominantes, no valor de R\$ 1.614,29. Em se falando em omissões de entradas, descabe aplicação de qualquer percentual de perdas.

Em relação aos produtos arrolados nos exercícios de 2015 e 2016, nas diversas intervenções do autuante, este não apresentou qualquer novo demonstrativo, alterando os valores inicialmente lançados, ao contrário, quando de sua intervenção de fls. 96 e 97, no que denomina 3ª Informação Fiscal, altera apenas os valores de 2017, donde se conclui ter mantido os valores para tais exercícios, tais como inicialmente lançados.

Analizando a mídia de fl. 12, se verifica que em tais períodos (2015 e 2016), de fato, foram incluídas cobranças relativas a produtos inseridos na substituição tributária, como OLEO LUBRAX TOP TURBO CI-4 15W-40 1LT, OLEO LUBRAX ESSENCIAL SL 3 LT, FLUIDO FREIO BOSCH DOT 4 500ML, dentre outros, o que, em que pese as diversas oportunidades em que interveio no processo não rebateu tal argumento defensivo, sequer fez a exclusão dos mesmos dos demonstrativos, apenas se limitando ao ano de 2017, o que concorre para a decretação da nulidade do lançamento na infração 03, nos anos de 2015 e 2016, por conta da acusação formalizada.

Por pertinência, aponto o fato de a acusação formulada inicialmente para a infração (omissão de entradas), em se tratando de produtos sujeitos à substituição tributária, ser incompatível com as infrações relativas a responsabilidade própria e solidária pelo recolhimento do ICMS devido por substituição tributária, o que implica, para, a vista da alteração da acusação para omissão de saídas de produtos tributados, na nulidade decretada, diante do acolhimento da razão defensiva a respeito.

Retornando para a alteração ocorrida quanto ao móvel da acusação, com a alteração da omissão de entrada, para a omissão de saídas, não contestada diretamente pelo sujeito passivo, acolho os levantamentos realizados, e tenho a infração como parcialmente procedente para o ano de 2017, em R\$ 1.614,29, sem que tal fato se constitua em qualquer mudança de fulcro da acusação, inclusive com previsão nas normas de regulação da matéria.

As infrações 04 e 05, ao contrário, por se tratarem de responsabilidade própria e solidária pelo recolhimento do ICMS devido por substituição tributária, diversamente da infração 03, devem ser mantidas, vez ter agido nos estritos termos da legislação o autuante, motivo pela qual a infração 04, com as alterações indicadas para 2017, e também não enfrentadas pela defesa, passa para R\$ 7.468,23, na forma da seguinte demonstração:

2015 R\$ 2.647,09 - 2016 R\$ 4.778,33 - 2017 R\$ 42,81

Quanto à infração 05, a situação é a mesma da anterior, passando ao valor de R\$ 5.505,66, na forma a seguir demonstrada:

2015 R\$ 1.969,13 - 2016 R\$ 3.527,97 - 2017 R\$ 8,56

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

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

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

*Através de tal mecanismo, a SEFAZ estabelece uma comunicação eletrônica com seus contribuintes para, dentre outras finalidades, encaminhar avisos, intimações, notificações e cientificá-los de quaisquer tipos de atos administrativos, não sendo nenhuma novidade tal sistemática, já adotada, inclusive, pelo Poder Judiciário há algum tempo, perdendo sentido outras formas de comunicação com os contribuintes e/ou seus representantes.*

*Pelas expostas razões, o Auto de Infração se apresenta como parcialmente procedente em R\$ 16.154,72, na forma do demonstrativo abaixo:*

*Infração 01 R\$ 46,26*

*Infração 02 R\$ 132,84 (ocorrências a partir de setembro de 2015)*

*Infração 03 R\$ 1.614,29 (exercício de 2017)*

*Infração 04 R\$ 7.468,23 (exercícios de 2015, 2016 e 2017)*

*Infração 05 R\$ 5.505,66 (exercícios de 2015, 2016 e 2017)*

*Infração 06 R\$ 1.387,44 (ocorrências a partir de maio de 2015)"*

A JJF recorreu de ofício a uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art. 169, I, “a” do RPAF-BA.

A seu turno, no Recurso Voluntário de fls. 147/148, o Recorrente apresenta insurgência quanto ao julgamento das infrações 03, 04 e 05, notadamente no aspecto conceitual dos pontos “proporcionalidade” e “perdas”.

Discorre que, “*tratando-se de “omissão de entradas”, a Portaria nº 445/98 não faz qualquer distinção entre mercadorias sujeita ao “regime normal” e “substituição tributária”, como não poderia fazê-lo, pois igual posicionamento, omissivo, encontramos na Lei nº 7.014/96. Pelo contrário, a Portaria nº 445/98, nos arts. 6º e 7º, incisos I e II, é taxativa*”

Sustenta que há conflito entre o art. 10, inciso I, “a” e “b” da Portaria nº 445/98 e os arts. 6º e 7º da mesma Portaria e, especialmente, com o art. 4º, § 4º, inciso IV da Lei nº 7.014/96, asseverando que “*na ausência de disposição, na Lei nº 7.014/96, é ilegal o art. 10, incisos I, “a” e “b” da Portaria nº 445/98*”.

Destaca ainda que a Portaria nº 445/98 não ampara a linha adotada no julgado recorrido quanto ao cabimento da aplicação do percentual de perdas nos casos de omissão de entradas, apresentando em seu favor a norma contida no art. 3º, inciso III da suscitada Portaria, com alterações promovidas pela Portaria nº 159/19.

Pugna pelo provimento do Recurso Voluntário, a fim de que sejam aplicados, nas infrações 03, 04 e 05, os percentuais correspondentes a “proporcionalidade com as saídas tributadas” e de “perdas”.

Os autos retornaram conclusos, e, estando conforme, solicitei a inclusão em pauta.

Registrada a presença o advogado Dr. Fernando Marques Villa Flor na sessão de videoconferência que exerceu o seu direito de sustentação oral.

É o relatório.

## VOTO

Quanto ao cabimento do Recurso de Ofício, observo que a decisão recorrida 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 consolidada na decisão recorrida decorre do acolhimento de matérias prejudiciais de mérito (decadência) e meritórias propriamente consideradas.

Quanto ao acolhimento da decadência, a decisão pautou-se em dois pontos de apuração: quanto às infrações 02 e 06 (recolhimento a menor) e infrações 04, 05 e 06 (falta de recolhimento de

imposto). No primeiro caso, houve a aplicação, pela JJF, do art. 150, § 4º do CTN, reconhecendo-se, parcialmente, a plausibilidade da arguição da decadência apresentada pelo Autuado quanto às exigências referentes às ocorrências do período de janeiro de 2014 a janeiro de 2015, nas infrações 02 e 06, tendo assim discorrido quanto ao ponto:

*“Note-se que o “pagamento parcial” a que a jurisprudência do STJ invoca tem tal conotação de ser parcial na ótica do Fisco, isto é, comparado à totalidade do tributo tido como devido. Caso o “pagamento parcial” em questão fosse parcial sob a perspectiva do contribuinte, isso significaria que este teria declarado a totalidade do tributo, mas efetuado o pagamento apenas de parte dele.*

*Logo, não pode o julgador, ante tal fato, fechar os olhos e deixar de praticar a almejada justiça fiscal, razão pela qual, entendo presente a hipótese de decadência parcial, vez que o valor do imposto foi lançado, escriturado, e recolhido, ainda que insuficientemente, abarcando as ocorrências do período de janeiro de 2014 a janeiro de 2015, nas infrações 02 e 06, sem qualquer ato da Administração Tributária no sentido de preservar o seu interesse ou homologar aquele valor, há de ser aplicado o teor do artigo 487, inciso II do Código de Processo Civil (CPC) em vigor, aplicável subsidiariamente ao RPAF/99, na forma do seu artigo 180, uma vez que o sujeito passivo foi intimado da autuação no dia 17/02/2020, como consta do sistema da SEFAZ, resultando daí que para tais infrações, que tratam de recolhimento a menor, ou seja, onde houve antecipação de recolhimento do imposto, ainda que parcial, tal princípio deve ser aplicado para as ocorrências verificadas até 31/01/2015:*

*“Art. 487. Haverá resolução de mérito quando o juiz:*

*(...)*

*II - decidir, de ofício ou a requerimento, sobre a ocorrência de decadência ou prescrição”.*

*Por tais razões, reconheço existir, ainda que parcialmente, nos termos do artigo 154 do CTN, decadência devendo os valores lançados no período acima indicado serem excluídos, como se demonstrará adiante, o que vem a afetar a infração 02 (recolhimento a menor do ICMS), uma vez que tendo sido o contribuinte intimado da lavratura do Auto de Infração em 17/02/2020, conforme registrado por ele próprio em sua impugnação, este é o prazo para a contagem do interregno temporal decadencial.*

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

*Diante de tal posicionamento, cristalino está que no caso em comento relativo à infração lançada, a Secretaria da Fazenda se manteve inerte e sem adotar qualquer ação frente ao ocorrido, diante do longo lapso temporal decorrido (a partir de janeiro de 2014) e o lançamento tributário com ciência ao contribuinte (31 de janeiro de 2020). Logo, por tais motivos, se encontram albergadas pela decadência, na infração 02, as ocorrências dos meses de janeiro a dezembro de 2014, as quais devem ser excluídas, remanescendo o montante de R\$ 132,84.”*

Destaco que a decisão se pautou adequadamente aos marcos fixados no entendimento firmado pela Procuradoria Geral do Estado por meio da Procuradoria Fiscal, no Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0, que esclarece a contagem do prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador com fundamento no art. 150, § 4º do CTN, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas, estando ainda referenciada na aplicação do enunciado da Súmula nº 12 do CONSEF, no sentido de que *“Para efeito da contagem do prazo decadencial, o lançamento só se aperfeiçoa com a ciência do contribuinte acerca do auto de infração”*.

Quanto ao segundo ponto, relativamente às infrações 04, 05 e 06 (falta de recolhimento de imposto), assim dispôs a decisão recorrida:

*“As infrações relativas à falta de recolhimento do imposto (03, 04, 05 e 06), ainda que para contagem do prazo decadencial devam obedecer à regra do artigo 173, inciso I, do CTN, também merecem apreciação, uma vez que 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.*

*No caso da infração 03, inexiste qualquer hipótese de decadência, uma vez que para o exercício de 2015, a constituição do crédito poderia ocorrer até o dia 31/12/2020, enquanto nas infrações 04 e 05, as ocorrências apontadas para 31/12/2014 somente poderiam ser lançadas até 31/12/2019, todavia, o contribuinte apenas tomou conhecimento do lançamento em 17/02/2020, o que implica na exclusão das mesmas, em atenção, inclusive, da citada Súmula 12 do CONSEF, que possui como referência legislativa a Súmula Vinculante 08 do STF.*

Logo, tais ocorrências (31/12/2014) devem ser excluídas do lançamento para as nominadas infrações 04 e 05. Já na infração 06, pelas idênticas razões acima arroladas, deve ser excluída a ocorrência de dezembro de 2014 e fevereiro de 2015, remanescente, pois, débito de R\$ 1.387,44.”

Destaco que também neste ponto a decisão se pautou adequadamente aos marcos fixados no entendimento firmado pela Procuradoria Geral do Estado por meio da Procuradoria Fiscal, no Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0, vez que se trata de hipótese de falta de recolhimento de imposto, passível, portanto, de aplicação da 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, associado, naturalmente ao enunciado da Súmula nº 12 do CONSEF.

Nestes termos, quanto às infrações 04 e 05, tenho que corretamente se verificou que, tendo as ocorrências apontadas para 31/12/2014, somente poderiam ter lançamento perfectibilizado até 31/12/2019, considerando que o contribuinte apenas tomou conhecimento do lançamento em 17/02/2020. Assim, mantém-se a decisão também quanto ao ponto.

Quanto às desonerações havidas em sede meritória, tem-se que houve o acatamento, pela JJF, das conclusões ofertadas pela auditoria já na terceira informação fiscal produzida (fls. 96/97), oportunidade em que se apresentaram novos demonstrativos fiscais elucidativos da nova realidade fiscal, sendo assim foi consolidado na decisão recorrida:

*“Neste sentido, a Junta de Julgamento Fiscal, para melhor esclarecer os fatos e apreciar os argumentos trazidos pela defesa, converteu o processo em diligência, a fim de que o autuante em sede de nova informação fiscal, trouxesse a lume as razões e elementos que culminaram com a lavratura do Auto de Infração, tendo o mesmo esclarecido os pontos controversos, inclusive quanto as discrepâncias de valores indicados na impugnação apresentada, exceto adentrado na análise da decadência, ainda que a defesa se resumisse a reiterar os argumentos já postos e considerados pelo autuante, o que implicou, não só na apresentação de arquivos retificadores, para indicação do fator de conversão das mercadorias, como, de igual forma, redução dos valores inicialmente lançados nas infrações 03, 04 e 05.*

(...)

*Também foi esclarecido, como firmado em momento anterior, a aplicação dos índices de proporcionalidade, podendo o silêncio da autuada ser interpretado como aceitação tácita dos dados e elementos remanescentes das infrações, o que me leva a ter como parcialmente subsistentes as infrações 05 e 06, nos valores adiante indicados, e também arrolados na infração 03, a qual, em função dos ajustes realizados pelo autuante, mudou da predominância das omissões de entradas, para omissão de saídas, exclusivamente sobre mercadorias tributadas pelo ICMS, a exemplo de LIMPA PARABRISAS 100 ML, ADITIVO ORBI PARA GASOLINA 200 ML, FLUIDO FREIO BOSCH DOT 3 500 ML, ADITIVO ORBI P/ DIESEL 200 ML, TEC FRESH AIR MISTO 7 ML, ADITIVO TECBRIL TECCOOL 1 LT, dentre outras, para o exercício de 2017, o que desfaz o argumento defensivo de nulidade por tributação de produtos sujeitos a substituição tributária, o que pode ser observado nas planilhas acostadas aos autos e entregues ao contribuinte via Domicílio Tributário Eletrônico.*

*Entretanto, deve ser analisada a mudança de situação que ocorreu apenas para o exercício de 2017, e sendo a acusação relativa a omissão de entradas de mercadorias, o autuante apurou omissões de saídas como predominantes, no valor de R\$ 1.614,29. Em se falando em omissões de entradas, descabe aplicação de qualquer percentual de perdas.*

*Em relação aos produtos arrolados nos exercícios de 2015 e 2016, nas diversas intervenções do autuante, este não apresentou qualquer novo demonstrativo, alterando os valores inicialmente lançados, ao contrário, quando de sua intervenção de fls. 96 e 97, no que denomina 3ª Informação Fiscal, altera apenas os valores de 2017, donde se conclui ter mantido os valores para tais exercícios, tais como inicialmente lançados.*

*Analizando a mídia de fl. 12, se verifica que em tais períodos (2015 e 2016), de fato, foram incluídas cobranças relativas a produtos inseridos na substituição tributária, como OLEO LUBRAX TOP TURBO CI-4 15W-40 1LT, OLEO LUBRAX ESSENCIAL SL 3 LT, FLUIDO FREIO BOSCH DOT 4 500ML, dentre outros, o que, em que pese as diversas oportunidades em que interveio no processo não rebateu tal argumento defensivo, sequer fez a exclusão dos mesmos dos demonstrativos, apenas se limitando ao ano de 2017, o que concorre para a decretação da nulidade do lançamento na infração 03, nos anos de 2015 e 2016, por conta da acusação formalizada.*

*Por pertinência, aponto o fato de a acusação formulada inicialmente para a infração (omissão de entradas), em se tratando de produtos sujeitos à substituição tributária, ser incompatível com as infrações relativas a responsabilidade própria e solidária pelo recolhimento do ICMS devido por substituição tributária, o que implica, para, a vista da alteração da acusação para omissão de saídas de produtos tributados, na nulidade*

*decretada, diante do acolhimento da razão defensiva a respeito.*

*Retornando para a alteração ocorrida quanto ao móvel da acusação, com a alteração da omissão de entrada, para a omissão de saídas, não contestada diretamente pelo sujeito passivo, **acolho os levantamentos realizados, e tenho a infração como parcialmente procedente para o ano de 2017, em R\$ 1.614,29, sem que tal fato se constitua em qualquer mudança de fulcro da acusação, inclusive com previsão nas normas de regulação da matéria.***

*As infrações 04 e 05, ao contrário, por se tratarem de responsabilidade própria e solidária pelo recolhimento do ICMS devido por substituição tributária, diversamente da infração 03, devem ser mantidas, vez ter agido nos estritos termos da legislação o autuante, motivo pela qual a infração 04, com as alterações indicadas para 2017, e também não enfrentadas pela defesa, passa para R\$ 7.468,23, na forma da seguinte demonstração:*

*2015 R\$ 2.647,09 - 2016 R\$ 4.778,33 - 2017 R\$ 42,81*

*Quanto à infração 05, a situação é a mesma da anterior, passando ao valor de R\$ 5.505,66, na forma a seguir demonstrada:*

*2015 R\$ 1.969,13 - 2016 R\$ 3.527,97 - 2017 R\$ 8,56*

Além disto, a JJF decretou, em relação aos exercícios 2015 e 2016, a nulidade parcial do lançamento na infração 03, tendo em vista que foram incluídas cobranças relativas a produtos inseridos na substituição tributária, como OLEO LUBRAX TOP TURBO CI-4 15W-40 1LT, OLEO LUBRAX ESSENCIAL SL 3 LT, FLUIDO FREIO BOSCH DOT 4 500ML, cuja as exclusões, aliás, já haviam sido efetuadas pelo Autuante no demonstrativo para o exercício 2017.

Logo, vê-se que o próprio autuante, após oferta de esclarecimentos e provas documentais pela defesa, concluiu que a presunção de cometimento de infração anteriormente sustentada foi parcialmente elidida, razão pela qual caminhou pelo opinativo de procedência parcial do auto de infração quanto às referidas infrações.

Há que se considerar como escorreita a decisão proferida porque alinhada com a prova dos autos, cuja integridade fora submetida ao contraditório específico quanto ao ponto, diante do que, à míngua de evidências em sentido contrário, deve ser mantida.

Sou, pois, pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício.

Quanto ao Recurso Voluntário, sou pelo conhecimento, eis que cabível e tempestivo (art. 169, I, “b” e art. 171, ambos do RPAF/99).

O cerne da pretensão recorrida resume-se à discordância, pelo Recorrente, em relação ao remanescente das infrações 03, 04 e 05, com dois pontos conceituais adotados na decisão recorrida a respeito da “proporcionalidade” e “perdas”, termos em que defende que, em se tratando de “omissão de entradas”, nem a Portaria nº 445/98 nem a Lei nº 7.014/96 fazem qualquer distinção entre mercadorias sujeita ao “regime normal” e “substituição tributária”, asseverando ainda que:

*“Portanto, o art. 10, inciso I, “a” e “b”, da Portaria nº 445/98, conflita com os mencionados arts. 6º e 7º, da mesma Portaria e, especialmente, com o art. 4º, § 4º, inciso IV, da Lei nº 7.014/96, base da fundamentação legal para a incidência do ICMS em decorrência de entradas não registradas, que não diferencia mercadorias sujeitas ao “regime normal”, daquelas sujeitas ao “regime de substituição tributária”.*

*Na ausência de disposição, na Lei nº 7.014/96, é ilegal o art. 10, incisos I, “a” e “b”, da Portaria nº 445/98.”*

Sobre a referida tese, importante frisar, de pôrtico, que a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior não se inclui na competência deste Órgão julgador, nos termos da expressa determinação contida no art. 125, I e III do COTEB, bem como art. 167, I e III do RPAF, razão pela qual, ainda que por via difusa, não se pode desconsiderar a imperiosa aplicação da norma quanto à constituição da infração relativa ao ICMS e/ou a inobservância de qualquer disposição contida na legislação deste tributo, quanto mais reprimir dispositivo

Ainda que se analisasse a questão sob o prisma meramente discursório, ou seja, em perspectiva interpretativa da norma legal trazida como infringida por ato da JJF, entendo que não assistiria razão ao Recorrente, na medida em que tais questionamentos deveriam estar ancorados em suporte probatório suficiente ao enfrentamento de tais questões.

Isso porque, no que pertine aos questionamentos genéricos acerca da desconsideração dos índices de proporcionalidade e perdas, conforme tratada na Portaria nº 445/98 e Instrução Normativa nº 56/07, o Autuante, na quarta informação fiscal produzida nos autos à fl. 114, reiterou que houve apresentação ao Recorrente de relatórios em mídia magnética representativos do entendimento levado a efeito pelo fisco, mais precisamente os numerados OS 50492219 Auto de Infração nº 233080.0021-19-5: Infracao-03 Anexo III-2017-10.pdf e OS 50492219 Auto de Infração nº 233.080.0021-19-5 Infracao-03 Anexo III-2017-11.pdf.

Portanto, à mingua de evidências em sentido contrário, entendo que o Contribuinte não se desincumbiu do ônus de comprovar minimamente a plausibilidade das suas alegações, principalmente para os fins almejados.

Convém reforçar ainda que, a fim de elidir as constatações do fisco que decorreram da atividade analítica das teses e documentos apresentados desde o início da ação fiscal, deveria o Recorrente produzir as contraprovas correspondentes, 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, nos termos do que dispõem os arts. 140 a 143 do RPAF.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 233080.0021/19-5, lavrado contra **M.E.D. COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de R\$ 16.154,72, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 7.072,20, e 100% sobre R\$ 9.082,52, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “a” e “d” e III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 06 de novembro de 2024.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - PRESIDENTE

JOÃO FELIPE FONSECA OLIVEIRA DE MENEZES – RELATOR

LEILA VON SOHSTEN RAMALHO - REPR. DA PGE/PROFIS