

**PROCESSO** - A. I. Nº 279470.002/03-2  
**RECORRENTE** - AIR PRODUCTS BRASIL LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 2<sup>a</sup> JJF nº 0376-02/03  
**ORIGEM** - INFRAZ SIMÕES FILHO  
**INTERNET** - 05.12.03

## 2<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0165-12/03

**EMENTA:** ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. A diferença das quantidades de saídas de mercadorias, apurada mediante levantamento quantitativo de estoque, constitui comprovação suficiente da realização de operações sem emissão da documentação fiscal. Infração subsistente. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. OPERAÇÃO TRIBUTÁVEL DECLARADA COMO NÃO TRIBUTÁVEL. Infração caracterizada. Não acatadas as preliminares de nulidade e de decadência suscitadas pelo recorrente. Mantida a Decisão da Junta de Julgamento Fiscal. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

O Auto de Infração nº 279470.0002/03-4, lavrado em 30.06.03, exigiu o pagamento do ICMS no valor de R\$103.697,42 relacionado aos exercícios de 1998 e 1999. Imputou-se ao contribuinte duas infrações.

A infração 1 refere-se à falta de recolhimento do imposto relativo à omissão de saída de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, e sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, cuja apuração efetuou-se mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadoria, em exercício fechado, nos exercícios de 1998 e 1999, levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário, apurado em relação às saídas tributáveis, conforme documentos juntados às fls. 8 a 215 dos autos (Anexo 1).

A infração 2 trata da falta de recolhimento do ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, abrangendo meses dos exercícios de 1998 e 1999 (Anexo 2).

A 2<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal proferiu Decisão unânime, pela procedência do Auto de Infração ancorando-se nos embasamentos legais previstos, respectivamente, no Art. 965, do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, bem como no Art. 60 do RICMS, § 1º e inciso II alínea "a", item 1 e alínea "b", item 1 do já mencionado artigo.

No voto integrante da Decisão recorrida, foi inicialmente afastada a preliminar de nulidade suscitada pela Defesa, entendendo o relator que o Auto de Infração preenchia todas as formalidades legais previstas, não ocorrendo o alegado "erro de direito".

Quanto à preliminar de decadência, ressaltou que segundo o art. 173 do CTN, o direito da Fazenda Pública de constituir crédito tributário extingue-se no prazo de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Na análise do mérito, em relação ao item 1 da autuação, o relator levou em conta as diferenças de maior valor monetário, uma vez que as de menor valor já estariam compreendidas naquelas, primando pelo cuidado de não incorrer em duplicitate de exigência fiscal, consoante o disposto no § 1º do art. 60 do RICMS/97. Todavia, foi utilizado o preço médio das saídas praticadas pelo contribuinte no último mês em que as mercadorias foram comercializadas durante o período fiscalizado, para se determinar a base de cálculo da omissão de saídas apuradas e, para a mensuração da omissão de entradas, foi utilizado o custo médio das compras no último mês de aquisição de mercadorias, em conformidade com o previsto, respectivamente, no inc. II, alínea “a”, item “1”, e alínea “b”, item 1, do art. 60 do RICMS/97. Concluiu-se pelo acerto do procedimento fiscal adotado e que o contribuinte não conseguiu elidir a acusação fiscal em face da não apresentação de documentos ou alegações capazes de alterar o lançamento de ofício.

Relativamente à infração 2, a Junta entendeu que restou provado não haver decadência a atingir o crédito tributário reclamado, com referência às notas fiscais emitidas nos meses de fevereiro a junho de 1998, sendo os meses restantes objeto de reconhecimento pelo autuado.

Inconformado com a Decisão de procedência do lançamento tributário, o contribuinte, através de advogado, interpôs Recurso Voluntário, no prazo legal, apresentando as razões a seguir elencadas.

Alegou, inicialmente, que subsiste no Auto de Infração, o “erro de direito”, assim como a decadência do direito do Fisco de constituir o crédito tributário, repetindo os mesmos argumentos suscitados na impugnação.

Com relação ao “erro de direito”, o recorrente afirmou que o mesmo se perfaz quando o aplicador se equivoca no enquadramento legal do fato ocorrido. Citou doutrina dos profs. Souto Maior Borges e Paulo de Barros Carvalho para embasar seu pensamento, aduzindo estar caracterizado no Auto de infração a ocorrência de equívoco no enquadramento legal do fato.

O autuado, ao situar a questão na lide, afirmou que o equívoco ocorreu, pois, mesmo aplicando a autoridade fazendária o art. 60, parágrafo primeiro do RICMS/BA, “.... o i. Fiscal ao proceder o cálculo do *quantum debeatur*, utilizou como parâmetro para a apuração da base de cálculo do ICMS, o preço médio das saídas praticado pelo contribuinte no último mês em que a mercadoria foi comercializada, acarretando a total dissonância entre o critério disposto na fundamentação legal apresentada pela própria autoridade fiscal para a apuração da base calculada do ICMS - a ocorrência de maior valor monetário - e o de fato utilizado quando da apuração do tributo devido - preço médio das saídas.”(grifos do recorrente)

Em outras palavras, o contribuinte alegou que “o dispositivo legal apontado não corresponde ao critério utilizado no cômputo do imposto objeto da impugnação.”

Segundo o recorrente, a legislação supracitada não contempla o custo médio das compras do último mês de aquisição de mercadoria, como pretende a JJF. Portanto, carecendo o Auto de Infração de fundamentação legal e sem requisitos objetivos intrínsecos, uma vez que a base de

cálculo foi equivocada, o autuado postulou a anulação da autuação já que, no seu entendimento, houve cerceamento ao seu direito de defesa.

Todavia, se vencido nessa preliminar e observando o princípio da eventualidade, contestou também o mérito do lançamento, argumento que a base de cálculo apurada pela fiscalização foi equivocada. Inicialmente, com arrimo na lição do jurista Aires Barreto, teceu considerações em torno da diferença entre base de cálculo e base calculada, dizendo que a primeira diz respeito à magnitude abstrata e a segunda à magnitude concretamente considerada. Afirmou que a grandeza eleita pelo fiscal (base calculada/preço médio das saídas praticado pelo contribuinte no último mês em que a mercadoria foi comercializada, dentro do período fiscalizado) e o acontecimento que ele mesmo relatou em seu lançamento (base de cálculo/ocorrência de maior valor monetário), estaria viciada (infirmando). Em outras palavras: a autoridade fiscal apontou como critério para apuração da base de cálculo do ICMS a ocorrência de maior valor monetário e na apuração do “*quantum debeatur*” utilizou-se do preço médio das saídas. Em razão dessas considerações entendeu que o item 1 da autuação é insubstancial.

No ponto seguinte, o recorrente discursa a respeito da decadência, que segundo ele, conforme foi demonstrado na impugnação, o prazo encontra-se regulado no art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN), no qual é previsto o período de cinco anos, a contar do respectivo fato gerador para que a Administração constitua crédito tributário. Ressalta que o próprio CONSEF defende a aplicabilidade do referido artigo do CTN, mediante imposto efetivamente antecipado pelo contribuinte e cita decisões do Conselho de Contribuintes Federal para fundamentar suas decisões.

Aduziu, ainda, que formalizou e pagou o imposto ora combatido em valor menor do que aquele apontado pela Fiscalização como devido, e sendo o prazo decadencial regulado pelo art. 150 § 4º do CTN, o autuado afirmou que não resta dúvida que o crédito tributário encontra-se caduco.

O sujeito passivo finalizou o Recurso Voluntário formulando pedido para que o mesmo fosse acolhido para julgar Procedente em Parte o Auto de Infração, reformando parcialmente a Decisão proferida pela Junta de Julgamento Fiscal.

A Procuradoria Fiscal (PGE/PROFIS) exarou Parecer nos autos, por intermédio da Dra. Mª Olivia T. de Almeida, observando que nas razões recursais, o contribuinte repete os mesmos argumentos de mérito suscitados em sua defesa, todos já analisados pelo órgão julgador, além de insistir na decadência do crédito tributário consubstanciado pelo art. 150 § 4º do CTN.

A citada Procuradora observou que os autuantes detectaram na auditoria de estoque, referente aos exercícios de 1998 e 1999, omissão de saídas e de entradas de mercadorias tributáveis, presunção essa não elidida pela recorrente. Na determinação da base de cálculo foi utilizado o preço médio das saídas praticadas pelo contribuinte no último mês em que as mercadorias foram comercializadas no período fiscalizado. Assim, perfeitamente regular o procedimento levado a efeito pelos autuantes.

Quanto à decadência, a representante da PGE/PROFIS argumentou que sendo o ICMS um imposto cujo lançamento está sujeito à homologação, a regra geral aplicável é a do art. 150 § 4º, do CTN. O CTN estabeleceu a regra geral, porém ressalvou a hipótese de haver prazo diverso fixado pela lei instituidora do tributo. Considerou que o autuante agiu em conformidade com a legislação estadual vigente, pois segundo o art. 44, § 1º, da Lei nº 4.825/89, o art. 54 da Lei nº 7.014/96, bem

como o art. 965 do Decreto nº 6.284/97, o prazo decadencial começa a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele que o contribuinte deveria efetuar o “auto-lançamento”. Além disso, a ilustre Procuradora fez observar que se inexistisse tal regra especial, o lançamento por homologação só seria possível de concretização com a existência do pagamento. Não tendo o contribuinte antecipado o pagamento devido, nem expressa nem tacitamente, inexiste a homologação. Afirmou que nesse sentido se posicionando a jurisprudência, conforme a Súmula 219 do antigo Tribunal de Federal Recursos, segundo o qual não havendo antecipação de pagamento, o direito de constituir o crédito extingue-se decorridos cinco anos do primeiro dia do exercício seguinte aquele em que ocorreu o fato gerador, aplicando-se destarte, a forma de contagem do art. 173 do CTN.”

Assim, entendeu a representante da PGE/PROFIS que as razões apresentadas no Recurso Voluntário foram incapazes de alterar a Decisão recorrida, opinando pelo IMPROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## VOTO

Inicialmente o recorrente suscita preliminar de nulidade do lançamento afirmando que os agentes fiscais incorreram em “erro de direito”, quando da capitulação do fato relacionado com a infração que compõe o item 1 da peça de lançamento. Em verdade o contribuinte usa argumentos que não enfrentam a questão nuclear da exigência fiscal, ou seja, não contesta efetivamente as omissões de saídas de mercadorias apuradas no procedimento de auditoria de estoques. Apegou-se apenas a questões formais, insinuando vício processual que, no seu entendimento, impossibilitou o exercício do direito de ampla defesa. Todavia, até mesmo essas alegações são totalmente improcedentes. Vejamos.

A fiscalização aplicou o roteiro de fiscalização de estoques, em dois exercícios fiscais, apurando em relação a um determinado rol de mercadorias omissões de saídas, ou seja, realização de operações de circulação sem a emissão das correspondentes notas fiscais. Em relação a outro rol de mercadorias apurou omissões de entradas, ou seja, aquisição de mercadorias desacobertadas de notas fiscais. Em relação a essa última situação, a Lei nº 7.014/96 (art. 4º, § 4º) e o Regulamento do ICMS (Dec. nº 6.284/97 - art. 2º, § 3º, inciso IV), presumem que essas entradas omitidas foram pagas com omissões de receitas de vendas de mercadorias cujas saídas também foram omitidas. Ora, para se evitar a exigência de imposto em duplicidade, a legislação do tributo, em especial, o Regulamento e a Portaria nº 445/98, determinam que em se verificando, no mesmo período de apuração, tanto a ocorrência de omissões de saídas como a constatação de omissões de entradas, deverá a fiscalização exigir o ICMS somente em relação a parcela que apresentar maior valor monetário, já que a parcela inferior estará absorvida na de maior expressão. Portanto, a adoção desse procedimento resulta em medida que faz justiça fiscal e evita a dupla tributação.

Foi exatamente essa a situação que se verificou no presente processo, já que a fiscalização apurou que as omissões de saídas eram superiores, em termos monetários, às omissões de entradas. Exigiu-se imposto somente em relação às omissões de saídas de mercadorias, adotando-se como parâmetro, para a avaliação dos estoques que integraram o lançamento de ofício, o preço médio das saídas praticadas pelo contribuinte no último mês que as mercadorias foram comercializadas, no período fiscalizado, de acordo com o disposto no art. 60, inc. II, alínea “a”, item “1” do RICMS/97. Esse é o procedimento reiteradamente adotado pelo fisco do Estado da Bahia, nos lançamentos e revisões fiscais, em total conformidade com as disposições da legislação tributária vigente e com a reiterada jurisprudência de Conselho de Fazenda Estadual. Portanto, totalmente infundada a nulidade suscitada pelo recorrente, não se enquadrando em

nenhuma das hipóteses expressamente previstas no art. 18 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal.

Relativamente ao mérito do item 1 do Auto de Infração, o recorrente não trouxe qualquer elemento probatório que elidisse a acusação fiscal, não havendo razão para se alterar o lançamento administrativo.

Quanto ao item 2, o contribuinte se limitou a alegar a decadência do direito da Administração de lançar os créditos tributários em relação às infrações apuradas nos meses fevereiro, março, abril, maio e junho, do exercício de 1998, já que o Auto de Infração fora lavrado em 30 de junho de 2001. O recorrente reconheceu a procedência do Auto de Infração em relação aos demais períodos mensais.

Todavia, são também insubstinentes as razões apresentadas no Recurso Voluntário, em relação à decadência, pois conforme fez observar a representação da Procuradoria Fiscal, neste CONSEF, no parecer jurídico exarado às fls. 287 e 288 dos autos, nos impostos lançados por homologação, entre eles incluído o ICMS, o prazo decadencial começa a contar a partir de primeiro dia do exercício seguinte àquele que o contribuinte deveria ter efetuado o lançamento ou pagamento antecipado, circunstância que não se verificou em relação às parcelas exigidas neste Auto de Infração. Portanto, somente em 01/01/2004 o direito do Estado de lançar aqueles créditos tributários será atingido pelo instituto da decadência, conforme estabelece o art. 173 do Código Tributário Nacional, aplicável a este caso.

Assim, ante o exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração nº 279470.0002/03-4, lavrado contra AIR PRODUCTS BRASIL LTDA., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de R\$103.697,42, atualizado monetariamente, acrescido das multas de 60% sobre R\$2.251,14 e de 70% sobre R\$101.446,28, previstas, respectivamente, no art. 42, II, “a” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios correspondentes.

Sala das Sessões do CONSEF, 24 de Novembro de 2003.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

TOLSTOI SEARA NOLASCO – RELATOR

MARIA OLIVIA TEIXEIRA DE ALMEIDA - REPR. DA PGE/PROFIS