

A. I. N° - 232967.0017/02-5
AUTUADO - TAMBAÚ MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO MÓVEIS E ELETRODOMÉSTICOS LTDA.
AUTUANTE - SANDRA MARIA SOUZA COTRIM
ORIGEM - INFAC BONOCÔ
INTERNET - 19/05/2003

3^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0168-03/03

EMENTA: ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. TRÂNSITO DE MERCADORIAS. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, não havendo convênio ou protocolo que preveja a retenção do imposto pelo remetente, e não sendo previsto o pagamento do tributo no posto fiscal de fronteira, cabe ao destinatário efetuar a antecipação do imposto no prazo regulamentar. Foi retificado o levantamento, reduzindo-se o débito originalmente apontado. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO NO REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIA SUJEITA À TRIBUTAÇÃO. Multa de 10% do valor comercial das mercadorias não escrituradas. O contribuinte comprovou a escrituração em seus livros de parte das notas fiscais relacionadas no lançamento. Infração caracterizada. 3. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. SAÍDAS E ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. Constatando-se, num mesmo exercício, diferenças tanto de saídas como de entradas através de levantamento quantitativo, deve ser exigido o imposto tomando-se por base a diferença de maior expressão monetária. Refeitos, mediante diligência, os cálculos da autuação, remanescem diferenças tanto de entradas como de saídas, no mesmo exercício. A tributação nesse caso deve recair sobre a diferença de maior expressão monetária, a de saídas. Infração caracterizada. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide foi lavrado, em 18/12/02, para exigir o ICMS no valor de R\$7.225,97, além da multa de R\$320,01, acrescido das multas de 60%, 70% e 100%, em decorrência de:

1. Falta de recolhimento do imposto por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e relacionadas nos Anexos 69 e 88 (1997 e 1998);
2. Entradas, no estabelecimento, de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal – multa de R\$320,01;

3. Falta de recolhimento do imposto por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e relacionadas nos Anexos 69 e 88. Aquisições interestaduais de tintas e vernizes sem o pagamento do tributo devido em relação à parcela do frete, a preço FOB, incidente na operação (1997 e 1998);
4. Falta de recolhimento do imposto constatado pela apuração de diferenças, tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o tributo 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 os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício (1997). Consta, ainda, na descrição dos fatos que “no levantamento quantitativo de estoque, foi constatado, também, omissão de saídas em valor inferior à omissão de entradas, conforme demonstrativos anexos”.

O autuado apresentou defesa (fls. 331 a 339), através de advogado legalmente habilitado, preliminarmente suscitando a decadência do lançamento, uma vez que o fato gerador do imposto ocorreu durante o exercício de 1997, quando já ultrapassados, quase em sua totalidade, os cinco anos previstos no artigo 150, § 4º, do CTN. Argumenta que, de acordo com o artigo 39, inciso X, do RPAF/99, “o lançamento em questão somente se consumou na oportunidade em que o preposto da autuada foi notificado da autuação, em 06/01/2003” e que “assim, eventuais débitos do ICMS anteriores a cinco anos desta data, não poderiam ser objeto de qualquer reclamação fiscal em razão da previsão legal retro mencionada”, mesmo que o instituto decadencial seja examinado à luz do disposto no inciso I do artigo 173 do CTN. Requer que todas as cobranças anteriores a 06/01/1998 sejam excluídas da autuação.

Suscita, ainda, a nulidade do lançamento, em relação à infração 4, porque a autuante enquadrhou a irregularidade fiscal no inciso V do § 3º do artigo 2º do RICMS/97, mas, segundo a redação vigente até 30/12/98 (antes da Alteração nº 10), o citado dispositivo cuidava da hipótese de se considerar, como omissão de receitas, eventuais pagamentos não contabilizados, enquanto que o presente lançamento trata de uma suposta omissão de registros de entradas de mercadorias, apurada por meio de levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, que não se enquadra na hipótese legal indicada.

No mérito, em relação à infração 1, alega que os montantes de débito referentes aos períodos posteriores a janeiro/98, não abarcados pela decadência, foram calculados equivocadamente, por aplicação irregular da MVA de 40%, quando o correto seria o percentual de 35%, a título de Margem de Valor Agregado, conforme previsto no artigo 61, inciso II e Anexo 88, item 17, do RICMS/97.

Quanto à infração 4, aduz que a autuante não poderia pressupor que deixou de contabilizar entradas de mercadorias, uma vez que não realizou nenhum exame em sua escrita contábil, até porque seu estabelecimento não está obrigado a manter tais registros em razão do regime de tributação perante a legislação do Imposto de Renda (Lucro Presumido).

Afirma que o levantamento de estoques não espelha a realidade da movimentação do estabelecimento, “possivelmente por equívoco na escrituração no Registro de Inventário”, relativamente a cadeados, para os quais foi indicado um estoque, em 31/12/97, de 9.978 unidades, “bem distante das quantidades comercializadas em toda a trajetória da autuada, cujo estoque deste produto sempre foi em torno de 500 peças”.

Ressalta que “não teve oportunidade de rever todo o trabalho da autuante”, porém a título exemplificativo, diz que, no mês de janeiro, não foram consideradas saídas de “lavanderias”, “armários”, “lixas” e “caixas de descarga”.

Finaliza pedindo que seja reconhecida a aplicação do instituto da decadência sobre os fatos geradores anteriores a 06/01/98, que seja declarada a nulidade da infração 1 e a improcedência da infração 4, julgando-se o Auto de Infração parcialmente procedente.

A autuante, em sua informação fiscal (fls. 255 a 257), rebate a preliminar de decadência, argumentando que o presente Auto de Infração foi lavrado em 18/12/02, portanto, dentro do quinquênio previsto para que a Administração formalizasse a exigência do tributo e que não há que se confundir o lançamento com a sua notificação ao sujeito passivo. Diz que o artigo 39, inciso X, do RPAF/99 apenas enumera o que deve conter o lançamento de ofício e as exigências legais foram devidamente respeitadas.

No mérito, quanto à infração 1, reconhece que o Decreto nº 7.244/98, com efeitos a partir de 01/08/97, alterou a MVA referente aos produtos “tijolos”, “blocos”, “ladrilhos” e “azulejos” para 35% e retifica o levantamento fiscal. Acrescenta que, no demonstrativo do exercício de 1998, excluiu as Notas Fiscais nºs 5413 e 24845 (de 01/07/98), por terem sido lançadas em duplicidade, tudo conforme a planilha que acostou às fls. 358 e 359 dos autos.

Em relação à infração 4, afirma que a presente autuação exige o imposto com fundamento na presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do tributo, prevista no artigo 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96 e que seu trabalho foi desenvolvido com base nas informações constantes dos livros e documentos fiscais apresentados pelo autuado.

Quanto às cópias das Notas Fiscais nºs 51712, 51252, 51506, 51628 e 51434, anexadas pelo autuado em sua peça defensiva, aduz que se trata de mercadorias em relação às quais foi apurada omissão de saídas, mas que somente foi exigido o ICMS referente à omissão de entradas. Relativamente às Notas Fiscais nºs 51351 e 51226, assegura que os produtos “lavanderia resina” e “pia/lavanderia” não foram incluídos no levantamento de estoques.

Tendo em vista que o contribuinte não apresentou nenhuma prova que pudesse elidir a ação fiscal, pede a procedência parcial do Auto de Infração, considerando o novo demonstrativo concernente à infração 1 e anexado à informação fiscal.

VOTO

Inicialmente, deixo de acatar a preliminar de decadência suscitada pelo autuado, pelas razões seguintes:

Embora o § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional estabeleça que o prazo decadencial, em relação aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação (caso do ICMS), deva ser contado a partir da ocorrência do fato gerador, a doutrina tem entendido que tal prazo está relacionado com o imposto que foi efetivamente antecipado pelo contribuinte e oferecido à Fazenda Pública, o qual, após decorridos os cinco anos previstos legalmente, é aceito, por assim dizer, pelo sujeito ativo da relação tributária.

Entretanto, quando o contribuinte deixa de oferecer parcelas do tributo e o Fisco atua no sentido de recuperá-las, mediante lançamento de ofício, isto é, por meio de Auto de Infração, o prazo para a contagem da decadência deve ser aquele expresso no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, o qual estabelece que “o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”.

Na situação em análise, os fatos geradores do imposto ocorreram nos exercícios de 1997 e 1998 e o prazo para a constituição do crédito tributário se extinguiria no dia 31/12/02. Como o presente Auto

de Infração foi lavrado em 18/12/02, não havia se configurado, ainda, a decadência do prazo para o lançamento do tributo.

Ressalte-se, por oportuno, que a jurisprudência assente do Supremo Tribunal Federal, considera que, lavrado o auto de infração, não há mais que se cogitar de prazo de decadência, independentemente de notificação do lançamento ao sujeito passivo.

O entendimento acima descrito é aquele manifestado reiteradamente por este CONSEF, consoante os inúmeros acórdãos até esta data prolatados, dentre os quais podemos transcrever alguns:

1. Acórdão CJF nº. 0274-12/02, com voto da lavra do Conselheiro Sr. Ciro Roberto Seifert:

(...)

Na segunda alegação preliminar, foi trazido o argumento que, considerando que o Auto de Infração foi lavrado em 30/04/2001, só poderia tratar dos impostos cujos fatos geradores ocorreram após o dia 30 de abril de 1996, em razão da extinção dos créditos tributários relativos aos fatos geradores anteriores, por decadência, visto que o prazo de 5 (cinco) anos para que o sujeito ativo realizasse o ato homologatório de lançamento do crédito tributário, previsto no art. 150, § 4º, do CTN, já teria expirado.

Tal dispositivo do CTN determina 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.

Ocorre que o art. 173, I, do mesmo CTN, preconiza que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, significa dizer lançamento de ofício, como é o caso do Auto de Infração, extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Desta forma, está claro que não se operou a decadência do período anterior a 30 de abril de 1996, como pretendeu fazer crer o Recorrente.

2. Acórdão CJF nº. 0150-12/02 – voto vencedor da lavra da Conselheira Sra. Ivone de Oliveira Martins:

(...)

Relativamente à 3ª preliminar que argüi a decadência do direito ao crédito tributário relativo ao exercício de 1995, sendo a mesma preliminar de mérito, também não comungo do entendimento do Ilustre Relator que concordou com as razões apresentadas pelo recorrente.

Trata-se de matéria que não sendo pacífica na doutrina e no âmbito deste CONSEF também tem havido divergências de interpretação acerca do prazo decadencial regulado no art. 173, I, do CTN (Lei nº 5.172/66).

Tem sido tormentoso a distinção que se faz quanto a fixação do prazo de decadência do direito ao lançamento dos tributos por homologação e os que decorrem do lançamento prévio por parte do sujeito ativo ou seja do titular do crédito tributário. Assim há uma corrente que defende a aplicação da regra do § 4º, do art. 150, e, outra corrente entende que prevalece a regra do art. 173 e seu parágrafo único, da CTN, com a ciência do autuado como entendeu o Relator.

*Segundo Hugo de Brito Machado na sua obra *Curso de Direito Tributário*, 13^a edição, pág. 148 - O Tribunal Federal de Recursos, seguindo orientação proposta pelo Ministro Carlos Mário da Silva Velloso, e o STF acolhendo proposta do Ministro Moreira Alves, fixaram entendimento pelo qual o Auto de Infração consuma o lançamento tributário, não se havendo mais, depois de sua lavratura, de cogitar de decadência.*

A manifestação da PROFAZ no Parecer exarado nos autos, trata com muito propriedade da questão relativa a intimação do sujeito passivo como sendo condição necessária à perfeição do ato e visa resguardar os princípios do contraditório e ampla defesa, assegurados na carta constitucional – art. 5º, inciso LV, e deixa demonstrado que a intimação não pode ser considerada marco final da decadência. Comungo do entendimento de que a regra do parágrafo único do art. 173, é pressuposto de eficácia do ato de lançamento.

Sem dúvida a fiscalização iniciada em 13/10/2000 e concluída em 29/12/2000, com a lavratura do Auto de Infração em questão, afasta a argüição de decadência, vez que o sujeito ativo exerceu o seu direito de através do lançamento constituir o crédito tributário no prazo decadencial.

A decisão jurisprudencial trazida à colação no Parecer acima referido, reflete a posição do STJ (Superior Tribunal de Justiça) acerca da questão posta no presente caso, onde efetivamente houve a iniciativa do sujeito ativo de apurar o débito e exigí-lo com a lavratura do Auto de Infração, o que afasta o argumento da decadência suscitada pelo recorrente e acolhida pelo Relator, que com a devida venia, está equivocada.

Deste modo, rejeito a argüição da preliminar e voto pelo NÃO PROVIMENTO pois entendo que as razões recursais não merecem agasalho por este Tribunal Administrativo, pois assim estará em consonância com o entendimento jurisprudencial dos Tribunais Superiores acima referidos.

3. Acórdão CJF nº. 0260-11/02, com voto exarado pelo Conselheiro Relator Sr. Tolstoi Nolasco Seara:

*Inicialmente cumpre afastar a preliminar de decadência suscitada pelo recorrente. Aplica-se ao caso, a norma do art. 173, inc. I, do CTN, pois o prazo decadencial só se inicia no primeiro dia do exercício seguinte a ocorrência dos fatos geradores, em relação ao imposto que não foi declarado pelo sujeito passivo. Na presente lide, o contribuinte não declarou nem praticou quaisquer atos relacionados à escrituração ou lançamento do imposto para o Estado da Bahia. (...) A decadência é forma de extinção de direito daquele que não realiza os atos necessários à sua preservação, face à inércia do seu titular. Opera-se a decadência após o decurso de certo prazo, previsto na lei. O ICMS é imposto lançado por homologação que pressupõe atividade anterior, desenvolvida pelo sujeito passivo, no sentido de calcular o tributo devido e antecipar o pagamento sob condição de posterior revisão pela autoridade administrativa. Não tendo o contribuinte antecipado o pagamento devido, nem expressa nem tacitamente dar-se-á a homologação. Nesse caso, então, terá lugar o lançamento de ofício disciplinado no art. 149, do CTN, conforme leciona a Profª. MISABEL DERZI, em nota de atualização, ao livro *Direito Tributário Brasileiro*, de autoria de ALIOMAR BALEEIRO, 11^a edição, ano de 2000, Editora Forense, Rio de Janeiro, pág. 912. A conduta do contribuinte em relação às operações objeto do Auto de Infração não foi no sentido (de) cumprir a obrigação tributária para o Estado da Bahia e nem mesmo de comunicar a ocorrência dos fatos que ensejaram o posterior lançamento. Somente por*

ocasião de fiscalização desenvolvida no contribuinte (...) se operou o total conhecimento das operações praticadas pelo recorrente. Assim, a inexistência de pagamento de tributo que deveria ter sido lançado por homologação, ou a prática de dolo, fraude ou simulação por parte do sujeito passivo ensejam a prática do lançamento de ofício - são situações que se equivalem. Inaplicável se torna, portanto, a forma de contagem disciplinada no art. 150, § 4º, do CTN, própria para a homologação tácita do pagamento (se existente). Ao lançamento de ofício aplica-se a norma do art. 173, inc. I. Nesse sentido se posiciona a doutrina majoritária (cf. Luciano Amaro, Direito Tributário Brasileiro, São Paulo, Ed. Saraiva, pp. 383-384; Paulo de Barros Carvalho, Decadência e Prescrição, Caderno de Pesquisas Tributárias, nº 1, Resenha Tributária, 1976, p. 156) e a jurisprudência dos tribunais superiores e do Conselho Estadual de Fazenda da Bahia. Só para exemplificar, o antigo Tribunal Federal de Recursos fez editar a Súmula nº 219, citada também pela profa. MISABEL DERZI, com o seguinte teor: “Não havendo antecipação de pagamento, o direito de constituir o crédito previdenciário extingue-se decorridos 5 (cinco) anos do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorreu o fato gerador”.

Deixo de acatar, ainda, a preliminar de nulidade suscitada pelo sujeito passivo, haja vista que as infrações foram satisfatoriamente descritas permitindo a sua perfeita identificação e o exercício do direito de defesa do contribuinte. Ressalte-se que, de acordo com o artigo 19, do RPAF/99, “a indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal”.

No mérito, o presente Auto de Infração foi lavrado para exigir o ICMS que deixou de ser recolhido, apurado em razão de quatro infrações. O autuado não impugnou as infrações 2 e 3, reconhecendo, tacitamente, os valores de débito apontados, razão pela qual deixo de tecer maiores considerações sobre tais irregularidades.

Quanto às infrações remanescentes, analisando os documentos juntados ao PAF, constatei o seguinte:

Infração 1 – trata de falta de recolhimento do imposto por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente a aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e relacionadas nos Anexos 69 e 88. O sujeito passivo argumentou que a autuante se equivocou na indicação do percentual da Margem de Valor Agregado (MVA), de 40%, quando o correto seria de 35%. A auditora fiscal reconheceu seu erro, uma vez que o Decreto nº 7.244/98, com efeitos a partir de 01/08/97, alterou a MVA referente aos produtos “tijolos”, “blocos”, “ladrilhos” e “azulejos” para 35%, e retificou o levantamento fiscal. Acrescentou, por fim, que também excluiu, do demonstrativo do exercício de 1998, as Notas Fiscais nºs 5413 e 24845 (de 01/07/98), por terem sido lançadas em duplicidade, tudo conforme a planilha que acostou às fls. 358 e 359 dos autos. Tendo em vista que o autuado tomou ciência das alterações procedidas pela autuante, porém não se manifestou no prazo de 30 dias a ele concedido, entendo que os novos valores de débito devem ser considerados corretos e mantidos neste lançamento, no valor total de R\$2.913,01, de acordo com as modificações indicadas pela autuante às fls. 358 e 359 do PAF.

Infração 4 – exige-se o imposto apurado em decorrência de levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado, no exercício de 1997, em razão de constatação de omissões de entradas em valor superior às omissões de saídas, em razão da presunção legal de saídas anteriores de mercadorias não oferecidas à tributação (artigo 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96).

O autuado alegou que o levantamento de estoques não espelha a realidade da movimentação do estabelecimento, e que a omissão apontada deve ter ocorrido “possivelmente por equívoco na escrituração no Registro de Inventário”, relativamente a cadeados, para os quais foi indicado um

estoque, em 31/12/97, de 9.978 unidades, “bem distante das quantidades comercializadas em toda a trajetória da autuada, cujo estoque deste produto sempre foi em torno de 500 peças”. Entretanto, tal alegação não está comprovada nos autos, razão pela qual deve ser rejeitada.

O contribuinte afirmou, ainda, que “não teve oportunidade de rever todo o trabalho da autuante”, porém a título exemplificativo, diz que, no mês de janeiro, não foram consideradas saídas de “lavanderias”, “armários”, “lixas” e “caixas de descarga”.

Verificando as cópias das Notas Fiscais de saídas nºs 51351 (lavanderia resina), 51226 (pia/lavanderia), 51712 (armário), 51506 (lixa), 51628 (lixa), 51434 (lixa) e 51252 (caixa de descarga), anexadas pelo autuado às fls. 345 a 351, constata-se que:

1. trata-se, em sua maioria, de photocópias praticamente ilegíveis e o contribuinte é que indicou, à mão, os produtos supostamente nelas constantes;
2. não foi exigido o ICMS sobre as mercadorias armário, lixa e caixa de descarga (Notas Fiscais nºs 51712, 51506, 51628, 51434 e 51252), porque a omissão de saídas foi inferior à de entradas, conforme o demonstrativo de fl. 39;
3. quanto às Notas Fiscais nºs 51351 e 51226, a autuante assegurou que os produtos “lavanderia resina” e “pia/lavanderia” não foram incluídos no levantamento de estoques. Ademais, se as saídas de tais produtos constantes das notas fiscais acima mencionadas, fossem incluídas no levantamento de estoques, a omissão de entradas de “lavanderia” seria maior que a exigida nesta autuação, de acordo com o demonstrativo acostado às fls. 35 e 36.

Pelo exposto, considerando que o contribuinte não apresentou nenhuma prova que pudesse elidir a ação fiscal, mantendo o valor de débito exigido na infração 4, consoante o disposto no artigo 143, do RPAF/99: “a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal”.

Voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 232967.0017/02-5, lavrado contra **TAMBAÚ MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO MÓVEIS E ELETRODOMÉSTICOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 6.574,12**, atualizado monetariamente, acrescido das multas de 60% sobre R\$3.188,70 e 70% sobre R\$3.385,42, previstas no art. 42, II, “d” e III, da Lei nº 7.014/96, além da multa de **R\$320,01**, prevista no art. 42, IX, da citada Lei, e dos acréscimos moratórios.

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de maio de 2003

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - PRESIDENTE/RELATORA

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA – JULGADOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - JULGADORA