

A. I. N° - 281081.0005/09-2  
AUTUADO - TIM NORDESTE S.A.  
AUTUANTES - GILSON DE ALMEIDA ROSA JÚNIOR, PAULO ROBERTO SILVEIRA MEDEIROS  
e RICARDO RODEIRO MACEDO DE AGUIAR  
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS  
INTERNET - 01/03/2012

**3<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**  
**ACÓRDÃO JJF N° 0019-03/12**

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE A DIFERENÇA DE MAIOR EXPRESSÃO MONETÁRIA, A DAS ENTRADAS. PRESUNÇÃO LEGAL DE PAGAMENTO DAS ENTRADAS NÃO CONTABILIZADAS COM RECURSOS DECORRENTES DE OPERAÇÕES ANTERIORES DE SAÍDAS TAMBÉM NÃO CONTABILIZADAS. Fato demonstrado nos autos. Omissão de entradas de mercadorias implica a presunção de que o pagamento dessas entradas foi feito com recursos decorrentes de operações (vendas, saídas de mercadorias) anteriormente realizadas e também não declaradas (§ 4º do art. 4º da Lei n° 7.014/96). Mantido o lançamento. Não acatadas as preliminares suscitadas. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 14.12.09, acusa falta de recolhimento de ICMS constatada em face de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, exigindo-se o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária, a das operações de entradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício [fato apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercício fechado - 2004], sendo lançado tributo no valor de R\$ 5.330.983,99, com multa de 70%.

O autuado impugnou o lançamento (fls. 52/76) reclamando que a fiscalização procedeu ao arbitramento da base de cálculo do ICMS, fazendo o cruzamento das informações constantes no Registro de Entrada, no Registro de Saída e no Registro de Inventário, tendo identificado uma suposta omissão de entradas e de saídas de mercadorias, considerando no lançamento o valor supostamente omitido a título de entradas não contabilizadas, em atendimento à orientação do art. 13, inciso II, da Portaria nº 445/98, com a multa prevista no art. 42, inciso III, da Lei nº 7.014/96. Alega que o lançamento é ilegal, arbitrário e descabido, e por conseguinte é nulo, haja vista que:

- a) não se verificou a ocorrência de nenhuma das hipóteses excepcionais que autorizam a realização de procedimento de arbitramento. O CTN, no art. 148, prevê que as autoridades fiscais podem realizar o arbitramento da base de cálculo sempre que forem omissos ou não mereçam fé as declarações ou esclarecimentos prestados ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial, sendo o arbitramento, portanto, uma medida extrema, a ser adotada em último caso, quando o sujeito passivo da obrigação tributária não oferece condições para que se desenvolva o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador

da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido e, sendo o caso, aplicar a penalidade cabível, nos termos do artigo 142, do CTN. Essa é também a previsão do art. 26 do COTEB (Lei nº 3.956/81). No presente caso não se verifica a ocorrência de nenhuma das hipóteses excepcionais que autorizam o arbitramento, pois a fiscalização tinha plenas condições de apurar a existência de débitos de ICMS, assim como a respectiva base de cálculo, pois a empresa sempre manteve à sua disposição todos os documentos fiscais e contábeis previstos no RICMS, tendo inclusive apresentado os documentos e esclarecimentos que lhe foram solicitados, como fazem prova os instrumentos às fls. 13/22 dos autos. Em vez de optar pelo procedimento simplificado do arbitramento, a fiscalização deveria ter realizado o cruzamento das informações constantes nos livros com os elementos das Notas Fiscais de entradas e saídas, nas declarações fiscais da apuração do imposto e nas guias de recolhimento do tributo, para dessa forma apurar a existência de eventual saldo de ICMS a recolher e, em caso positivo, determinar com precisão a base de cálculo do imposto devido. Evoca a Súmula nº 5 e cita jurisprudência do CONSEF. Destaca que não houve sonegação do imposto, os documentos apresentados pela empresa não são omissos, e tampouco os seus registros são fictícios ou inexatos, ainda que eventualmente se verifique alguma impropriedade decorrente de erro material isolado, podendo a idoneidade dos registros fiscais e contábeis ser comprovada pelo fato de que os débitos de ICMS ora impugnados foram apurados com base nas informações constantes nos livros contábeis, de modo que não se pode cogitar da hipótese de imprestabilidade das escritas com o intuito de justificar a adoção de arbitramento da base de cálculo. Assegura que a empresa sempre observa as disposições legais relativas à emissão de documentos fiscais, inclusive no que se refere ao registro das entradas e saídas de mercadorias do seu estabelecimento. Conclui dizendo que a fiscalização optou por realizar o arbitramento da base de cálculo por razões particulares que não guardam qualquer relação com eventual omissão ou inidoneidade dos documentos e esclarecimentos apresentados pela empresa;

- b) ao proceder ao arbitramento da base de cálculo, a fiscalização não formalizou procedimento administrativo de modo a garantir o exercício do contraditório, conforme prevê o art. 22 da Lei nº 7.014/96, e em atenção ao art. 148 do CTN, na medida em que a empresa só foi cientificada sobre os critérios adotados para a apuração da base imponível do imposto estadual por ocasião da sua intimação sobre a lavratura do Auto de Infração, e o próprio Auto de Infração não traz os supostos motivos que ensejaram o arbitramento da base de cálculo, até porque inexistem, ou mesmo maiores considerações sobre os critérios adotados pela fiscalização, pois o que há é uma cópia de “e-mail” acostada à fl. 16, que foi enviado no dia 13.11.09 pela Sra. Crystiane Menezes Bezerra ao auditor fiscal Ricardo Rodeiro Macedo Aguiar, com orientações sobre os supostos critérios que devem ser observados para a apuração do preço médio, os quais não podem ser considerados como orientação oficial, pois mensagens eletrônicas carecem de qualquer validade legal para esse fim;
- c) na lavratura do Auto de Infração não foram observadas as disposições da Portaria nº 445/98. Assinala a orientação do art. 7º da portaria e grifa o inciso III, considerando que neste caso não é aplicável a presunção de que trata o inciso II porque os documentos analisados pela fiscalização indicam que todas as saídas de mercadorias foram devidamente registradas por meio da emissão das competentes Notas Fiscais de saídas, de modo que o ICMS incidente sobre tais operações foi recolhido normalmente, e o próprio Auto de Infração reconhece que todas as saídas foram acobertadas por Notas Fiscais, conforme se depreende do Relatório de Cobrança Sintética, no qual a totalidade das saídas se encontra registrada na coluna denominada “Saídas com NF”, de modo que a comprovação de que foram emitidas Notas Fiscais de saída e as evidências quanto ao recolhimento do imposto são suficientes para elidir a presunção mencionada pelo aludido dispositivo legal, razão pela qual se revela nulo o Auto de Infração lavrado mediante arbitramento. Reclama que a fiscalização, ao apurar o preço médio das mercadorias, não observou o disposto no art. 8º, inciso I, da referida portaria, uma vez que, conforme indica o referido Relatório, para a apuração da base de cálculo foram

utilizados dois critérios que não guardam relação com aquele previsto pela legislação estadual, a saber: a adição de Margem de Valor Agregado (MVA) de 25% ao valor de entrada da mercadoria constante no Registro de Entradas, não especificando se a entrada foi efetuada no último mês de aquisição da mercadoria, e o valor da mercadoria registrado no Registro de Saídas. Argumenta que a aplicação de margem de valor agregado é totalmente despropositada, pois no caso dessa empresa é comum que as mercadorias por ela comercializadas – aparelhos telefônicos, “sim cards”, “smart cards”, etc. – sejam vendidas com valor inferior àquele de entrada, pois, como é notório, no ramo das telecomunicações, é prática comum no mercado a venda de mercadorias com subsídios garantidos pelas operadoras de telefonia, justamente para estimular a prestação de serviços de comunicação.

Quanto ao mérito, alega que o lançamento é improcedente porque foram emitidas as competentes Notas Fiscais para todas as mercadorias comercializadas, e portanto foi recolhido o ICMS incidente sobre tais operações. Observa que, por tratar-se de sociedade de grande porte, a emissão de documento fiscal e o recolhimento de tributo são realizados por meio de programas de informática desenvolvidos e personalizados, e, depois de emitida a Nota Fiscal, seja de prestação de serviço de telecomunicações, seja de comercialização de mercadorias, o pagamento do ICMS é realizado de forma automática.

Alega que a fiscalização preferiu não apurar o recolhimento do imposto, limitando-se a identificar a existência de supostas impropriedades na escrita contábil para presumir a ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem a emissão de documentos fiscais e sem o recolhimento do ICMS, nos termos do art. 7º da Portaria nº 445/98, e com isso, além da nulidade já apontada, é improcedente o lançamento, pois o imposto foi pago, fato que pode ser comprovado por meio de perícia contábil a ser realizada levando-se em conta as informações constantes nos livros fiscais e nas guias de recolhimento do imposto, providência que considera justificável, uma vez que durante o procedimento de fiscalização nenhum desses documentos foi considerado pela fiscalização, que se limitou a analisar o Registro de Entradas, o Registro de Saídas e o Registro de Inventário. Requer que, caso se venha a entender ser pertinente a realização de perícia contábil, a empresa seja intimada para trazer aos autos a documentação pertinente, e apresenta quesitos.

Suscita a decadência do direito de o fisco estadual constituir créditos tributários relativos a fatos geradores ocorridos entre janeiro e dezembro de 2004. Toma por fundamento o art. 150, § 4º, do CTN. Chama a atenção para a data em que a empresa foi intimada. Sustenta que o prazo decadencial não deve ser contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, como prevê o art. 173, inciso I, do CTN, que foi reproduzido pelo art. 965, inciso I, do RICMS, porque, sendo o ICMS um tributo sujeito ao lançamento por homologação, tal dispositivo só se revela aplicável quando o contribuinte não realiza o recolhimento do tributo, o que não ocorreu neste caso, pois a empresa, em todo o período de apuração do ano de 2004, efetuou o recolhimento de débitos do ICMS incidente sobre a saída das mercadorias por ela comercializadas, ainda que a fiscalização entenda que tais recolhimentos foram realizados de forma parcial. Lembra que esse é o entendimento consolidado no âmbito do STJ, conforme julgado que indica. Destaca também o entendimento dos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda quanto à aplicação do art. 150, § 4º, do CTN, aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, e ressalta que o entendimento quanto à aplicação daquele dispositivo em casos como o presente foi referendado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, órgão máximo de julgamento na esfera federal, em sua composição plenária, na sessão do dia 16.12.08, para uniformizar essa e outras questões de grande relevância. Adverte que não se venha a alegar que o termo final para a contagem do prazo decadencial seja a data em que tenha sido notificado o sujeito passivo de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento, tendo em vista que os tribunais judiciais e administrativos já pacificaram o entendimento segundo o qual o prazo decadencial se inicia com a ocorrência do fato gerador e

termina com a intimação do contribuinte acerca da constituição do crédito tributário pelo lançamento, que, no caso em questão, ocorreu em 17.12.09.

Pede que sejam acolhidas as preliminares de nulidade suscitadas, e, sucessivamente, quanto ao mérito, se se reconheça a improcedência do lançamento, seja porque o imposto foi recolhido, seja em decorrência da consumação do prazo decadencial para a constituição de créditos tributários cujos fatos geradores ocorreram ao longo do ano de 2004, implicando o cancelamento da totalidade dos créditos tributários desta autuação. Requer que seja apreciado o pedido de realização de perícia contábil.

Os fiscais autuantes prestaram informação (fls. 102/110) contrapondo que as alegações preliminares do contribuinte não merecem prosperar porque a fiscalização não efetuou nenhum procedimento de arbitramento de base de cálculo, tendo na realidade sido realizado um levantamento quantitativo de estoque de mercadoria, seguindo amparo legal do art. 2º, § 3º, IV, e também do art. 60 do Decreto 6284/97 do RICMS/BA [sic], tendo sido apurada omissão simultânea de entradas e de saídas de mercadorias, exigindo-se o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária, a das operações de entrada de mercadoria, conforme apurado nos anexos de cobrança denominados de Anexos 1 a 7, todos apensos ao processo [sic]. Segue-se a transcrição de dispositivos do Regulamento do ICMS.

Os fiscais observam que o autuado não contestou a omissão de entrada e a omissão de saída, aceitando na íntegra o levantamento realizado.

Consideram que o contraditório foi amplamente respeitado e garantido.

Entendem que no levantamento quantitativo de estoque ficou provado que foram adquiridas mercadorias para comercialização sem o devido registro fiscal e contábil, adquiridas com recursos provenientes de vendas também não contabilizadas, ou seja, realizadas sem emissão de Nota Fiscal, sem recolhimento do imposto e também sem o registro na escrita do autuado, sendo óbvio que essas vendas sem Nota Fiscal e sem registro na escrita da empresa não foram consideradas no Relatório de Cobrança Sintético, anexo 1, na coluna denominada “Saídas com NF”, e como o autuado não anexou provas materiais para elidir a presunção legal caracterizada no art. 2º, § 3º, do RICMS, suas alegações não devem prosperar.

Quanto à alegação da defesa de que não foram observadas as disposições da Portaria nº 445/98, os fiscais informam que, em relação ao critério adotado para cálculo de apuração do preço médio na omissão de saídas de mercadorias não houve nenhuma falha da fiscalização, pois tudo foi apurado conforme determina o artigo 60 do RICMS. Já no tocante ao procedimento adotado para apuração do preço médio na omissão de entradas de mercadorias, dizem que acatam a alegação do autuado de que realmente houve uma falha no critério utilizado, e nesse sentido apresentam os novos valores que consideram efetivamente devidos. Na revisão, foi apurada omissão de saídas no valor de R\$ 14.323.697,93 e omissão de entradas no valor de R\$ 47.221.264,30, tendo sido “reclamado” o crédito sobre o valor de maior expressão monetária, o da omissão de entradas, aumentando o valor do imposto para R\$ 8.027.614,93. Asseguram que nesta nova apuração de base de cálculo do preço médio sobre as omissões de entradas foram seguidos integralmente os critérios estabelecidos no art. 60 do Regulamento do ICMS.

Reiteram que o autuado em sua defesa não contestou a omissão de entrada e a omissão de saída, aceitando na íntegra o levantamento realizado, e pontuam que a “recusa” do autuado em comprovar suas alegações através de provas materiais confirma a presunção legal apurada pelo fisco, conforme determina o RPAF, no art. 142, e, nos termos do art. 143, a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal.

Quanto à alegação de decadência, os fiscais transcrevem o art. 965 do RICMS, aduzindo que o lançamento fiscal referente às operações registradas no exercício de 2004 foi efetuado tendo como data do fato gerador da cobrança 31.12.04, estando portanto dentro do prazo legal

estabelecido. Informam que os trabalhos de fiscalização foram iniciados e concluídos no ano de 2009, também dentro do prazo previsto no RICMS. Falam da jurisprudência do CONSEF sobre o tema, destacando o Acórdão 2532/00 da 1ª JJF. Ponderam que não cabe, no âmbito de suas atribuições, a discussão sobre entendimento judicial, pois devem obediência ao RICMS por responsabilidade funcional.

Declararam ser totalmente contra o pedido de perícia contábil, pois a seu ver os elementos contidos nos autos são suficientes para a análise do órgão julgador em função de todas as provas produzidas, e além disso a prova do fato não depende do conhecimento especial de técnicos. Apontam dispositivo legal do RPAF para indeferimento do pedido desnecessário de perícia contábil.

Concluem dizendo manter a ação fiscal com os novos cálculos apresentados, que resultou na “reclamação” do crédito tributário no valor de R\$ 8.027.614,93.

Dada ciência do teor da informação fiscal ao contribuinte, este se manifestou (fls. 137/150) fazendo uma apreciação geral dos fatos processuais, observando que a autoridade fiscal autuante retificou o lançamento, majorando o montante principal do crédito tributário de R\$ 5.330.983,99 para R\$ 8.027.614,93.

Sustenta ser nula a retificação do lançamento, haja vista ser necessária a realização de lançamento suplementar.

Observa que a retificação decorreu do fato de nos novos cálculos do arbitramento ter sido levado em conta o preço médio das operações de entrada, ao passo que no levantamento originário foram consideradas as operações de saída. Alega que a fiscalização jamais poderia ter alterado os valores do crédito tributário, pois, não sendo o caso de correção de simples erro formal ou material do lançamento fiscal originário, é necessária a realização de um novo lançamento suplementar, com a posterior intimação do contribuinte para apresentação de sua defesa, garantindo o exercício do direito à ampla defesa e ao contraditório, de modo que a retificação efetuada é nula.

Sustenta também a nulidade do Auto de Infração em virtude da inocorrência das hipóteses legais que autorizam o arbitramento da base de cálculo. Argumenta que o levantamento quantitativo de estoque de mercadoria tem por único objetivo apurar a base de cálculo do ICMS, a partir da presunção de que haveria omissão de saídas ou de prestações, e portanto tal levantamento é indubitavelmente um procedimento de arbitramento de base de cálculo a que alude o art. 138 do CTN, pelo que reitera todos os termos da preliminar de nulidade arguída na defesa, pois o dispositivo legal supramencionado é claro ao autorizar a realização de arbitramento da base de cálculo tão-somente como medida extrema, quando o sujeito passivo da obrigação tributária não oferece condições para que se desenvolva o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido e, sendo o caso, aplicar a penalidade cabível, o que definitivamente não ocorre no presente caso, pois a fiscalização tinha plenas condições de apurar a existência de débitos de ICMS, assim como a respectiva base de cálculo.

Questiona a assertiva de que por ocasião da realização do levantamento fiscal teria sido apurada omissão simultânea de entradas e saídas de mercadorias, dizendo que não foi por outro motivo que foi requerida a realização de perícia contábil, nos termos do art. 145 do Decreto nº 7.629/99 [sic], levando-se em consideração as informações constantes nos livros fiscais e nas guias de recolhimento do imposto, tendo em vista que durante o procedimento fiscal nenhum desses documentos foi considerado pela fiscalização, sendo injustificável a incomprovada alegação de omissão simultânea das operações de entradas e saídas de mercadorias.

Reclama que os fiscais, em vez de concordar com o pedido de perícia contábil, que permitiria comprovar que a empresa registrou todas as suas operações de entrada e saída de mercadorias, a fiscalização optou por ser “totalmente contrário” àquele pedido, sob a alegação de que os

elementos constantes no processo seriam suficientes para a formação da convicção do órgão julgador. Argumenta que essa postura da fiscalização implica dizer que as próprias autoridades fiscais autuantes não estão interessadas na produção de qualquer prova material adicional em favor da empresa.

Insiste em que a fiscalização adotou procedimento de arbitramento da base de cálculo do ICMS. Reclama que a fiscalização, ao discordar do pedido de produção de prova pericial contábil nos autos, assumiu uma postura que faz desmerecer qualquer alegação da fazenda estadual quanto à existência de omissão no registro das operações realizadas pela empresa.

Suscita ainda a nulidade do Auto de Infração alegando a falta de instauração de processo para o arbitramento da base de cálculo.

Quanto à alegação dos autuantes de que o contraditório teria sido amplamente respeitado e garantido, o autuado declara reiterar todos os termos da sua impugnação, já que fiscalização não observou o processo regular de que trata o art. 22 da Lei nº 7.014/96, e consequentemente não garantiu oportunidade para que fosse exercido o direito ao contraditório, nos termos do art. 148 do CTN, pois a empresa só foi cientificada sobre os critérios adotados para a apuração da base imponível do imposto por ocasião da sua intimação sobre a lavratura do Auto de Infração, o que a seu ver é causa de nulidade do lançamento fiscal. Observa que os autuantes na informação fiscal não contestaram a necessidade de instauração de processo regular para o arbitramento.

Pugna também pena nulidade do Auto de Infração alegando inobservância das disposições da Portaria 445/98. Reclama que na apuração da base de cálculo do imposto foram utilizados dois critérios distintos que não guardam relação com aquele previsto pela legislação estadual, quais sejam: ora a adição de MVA de 25% ao valor de entrada da mercadoria registrado no Registro de Entradas, ora o valor da mercadoria registrado no Registro de Saídas.

Quanto à revisão efetuada pelos fiscais, o autuado diz que os novos cálculos constituem um novo lançamento, e com isso a fiscalização acabou concordando com a defesa quanto à vedação legal prevista no art. 8º, I, da supracitada portaria, que proíbe a aplicação de margem de valor agregado no cálculo para a determinação da base de cálculo arbitrada do imposto.

Alega que, além de não ter havido qualquer omissão no registro das operações, jamais poderia a fiscalização ter considerado na origem do preço médio o valor das operações de entrada, pois é comum que as mercadorias comercializadas – aparelhos telefônicos, “sim cards”, “smart cards”, etc. – sejam vendidas com valor inferior àquele de entrada, já que, como é notório, no ramo das telecomunicações, é prática comum a venda de mercadorias com subsídios garantidos pelas operadoras de telefonia, para estimular a prestação de serviços de comunicação. Reclama que, ao considerar na origem do preço médio o valor das operações de entrada, a fiscalização está arbitrariamente distorcendo o cálculo do imposto efetivamente devido, pois a exação apenas incide na posterior operação de saída, cujo valor é muito inferior ao valor da operação de entrada, pelas razões expostas.

Reitera que já se deu a decadência do direito de o Estado constituir créditos tributários relativos a fatos geradores ocorridos entre janeiro e dezembro de 2004, haja vista os termos da impugnação originária.

Renova os pedidos feitos na defesa, inclusive a realização de perícia contábil.

Foi determinada a remessa dos autos em diligência (fls. 155/157) para que os fiscais elaborassem planilhas distintas, uma para as mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, outra para as demais mercadorias. Foi solicitado ainda que fosse informado o significado da sigla “SAP”, utilizada nos demonstrativos fiscais.

Um dos fiscais prestou informação (fls. 160/163) informando que nenhuma das mercadorias objeto do lançamento em discussão faz parte do regime de substituição tributária. Explica o critério adotado na apuração do preço médio. Informa que “SAP” é um “software” contábil de

gestão de negócio utilizado pelo autuado e por diversas grandes empresas para registrar todas as suas operações de entrada e de saída de produtos e serviços, bem como para emitir os relatórios de controle e gestão do negócio. Diz que, nos demonstrativos fiscais, as expressões “SAP Entradas” e “SAP Saídas” significam que os preços médios são provenientes dos relatórios SAP.

Deu-se ciência da informação fiscal ao contribuinte, e este voltou a se manifestar (fls. 177/187). Repassa os pontos básicos do processo até aquele ponto. Reitera o pedido de perícia. Insiste na tese de que foi feito arbitramento sem que fossem preenchidos os requisitos para a adoção dessa medida. Pede a nulidade do lançamento, com arrimo na Súmula nº 5 do CONSEF. Sustenta que, em virtude da retificação do Auto de Infração majorando o valor do crédito tributário, a necessidade da realização de perícia é ainda mais latente. Alega que, ao que tudo indica, o novo critério adotado pela fiscalização não faz qualquer sentido, pois a divisão do preço total de cada mercadoria pela quantidade total das aquisições jamais resultará no preço médio apurado pelos autuantes, mas sim, de uma maneira geral, em montante muito inferior àquele que foi apurado. Fala da prática comum no ramo de telecomunicações, de as mercadorias serem vendidas com subsídios garantidos pelas operadoras de telefonia, para estimular a prestação de serviços de comunicação. Reclama que, ao considerar na origem do preço médio o valor das operações de entrada, a fiscalização distorceu arbitrariamente o cálculo do imposto efetivamente devido. Repete que não foi seguida a orientação da Portaria nº 445/98. Alega que todas as operações foram devidamente registradas. Reitera os pedidos já formulados, inclusive o de perícia contábil.

Um dos fiscais declarou que concluiu pela manutenção do lançamento. (fl. 189).

Foi determinada uma segunda diligência (fls. 192-193), para que os autuantes atendessem ao solicitado na diligência anterior, observando a legislação vigente à época do período objeto da autuação.

Um dos autuantes prestou informação (fls. 197/200) dizendo que as explicações solicitadas já haviam sido prestadas na informação anterior. Explica o critério adotado. Chama a atenção para a redação do art. 60, II, “b”, 1 a 5, do RICMS.

Deu-se ciência dos novos elementos ao contribuinte, que se manifestou (fls. 205/210) pontuando em síntese os aspectos já abordados nas manifestações anteriores e insistindo no pedido de perícia contábil.

O fiscal também se pronunciou (fl. 213) reiterando que concluiu pela manutenção do lançamento.

Foi determinada uma terceira diligência (fls. 216-217) para que a Assessoria Técnica (ASTEC) deste Conselho, em conjunto com o assistente técnico da empresa, verificasse o preço unitário de entrada e saída das mercadorias utilizados no levantamento fiscal, e, considerando o previsto no art. 60, II, “b”, 4, do RICMS, verificasse no “segundo demonstrativo” às fls. 111 a 114 se o cálculo do preço médio (fls. 115 a 118) foi realizado de acordo com a legislação vigente à época dos fatos geradores.

A ASTEC emitiu parecer (fls. 219/221) informando que os preços unitários de entrada e de saída das mercadorias utilizados no levantamento fiscal estão estritamente baseados no comando da letra “b” do inciso II do art. 60 do RICMS, na redação vigente à época dos fatos geradores.

Deu-se ciência do referido parecer ao contribuinte e a um dos fiscais autuantes.

O autuado manifestou-se (fls. 227-228) dizendo reiterar todos os argumentos desenvolvidos nas manifestações anteriores. Renova os pedidos formulados, inclusive quanto perícia.

O fiscal disse apenas estar ciente do que foi comunicado.

## VOTO

O imposto cujo lançamento se encontra em discussão foi apurado em face da constatação, pelo fisco, de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo calculado o imposto

sobre a diferença de maior expressão monetária, a das operações de entradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício.

A defesa suscita como preliminar a nulidade do lançamento alegando que o imposto foi apurado mediante arbitramento. Toma por fundamento a Súmula CONSEF nº 5. Alega inexistência dos pressupostos para o arbitramento. Reclama da falta de processo prévio para o arbitramento.

Não houve arbitramento neste caso. O procedimento de arbitramento é regulado nos arts. 937 e 938 do RICMS. No presente caso o imposto foi apurado mediante levantamento fiscal, que é regulado pelo art. 936. Certamente o autuado foi levado a crer que houve arbitramento em virtude da forma como o fato foi descrito no Auto de Infração, pois não foi explicitado que as diferenças foram apuradas através de levantamento quantitativo de estoque por espécies de mercadorias. Na descrição do fato os autuantes deveriam atentar bem para o mandamento do art. 39, III, do RPAF, segundo o qual a descrição da infração deve ser feita com clareza e precisão, para que o contribuinte possa defender-se sabendo do que está sendo acusado e conhecendo os critérios seguidos na apuração do imposto lançado. Porém, não obstante essa omissão, os demonstrativos fiscais deixam claro que o débito foi apurado mediante levantamento quantitativo por espécies de mercadorias, embora os fiscais somente tenham anexado o demonstrativo “sintético” e o demonstrativo do preço médio (fls. 7 a 13). Num Auto de Infração dessa magnitude – como de resto em todo lançamento –, seria de bom alvitre que os fiscais se apercebessem da necessidade de pôr nos autos todos os demonstrativos. Dos 7 demonstrativos, eles apenas anexaram aos autos os demonstrativos 1 e 5. Relevo, porém, esse vício porque foi anexado à fl. 27 um CD com os arquivos magnéticos de todos os anexos, e constam às fls. 24/26 recibos dando conta da entrega de todos os anexos ao autuado.

Está associado a essa preliminar o pedido de perícia contábil feito pela defesa, para verificação dos livros fiscais e das guias de recolhimento do imposto. Como se trata de levantamento quantitativo, de nada adianta uma perícia para exame dos livros de entradas e saídas e das guias de recolhimento do imposto, pois naqueles livros e nas guias de recolhimento existem basicamente apenas valores monetários, e não dados quantitativos. Para uma perícia, caberia à defesa apontar eventuais erros dos agentes fiscais. E isso não foi feito. Indefiro por isso o requerimento de perícia.

Numa segunda preliminar, a defesa alega decadência do direito de o fisco lançar os créditos tributários relativos a fatos geradores ocorridos entre janeiro e dezembro de 2004, tomando por fundamento o art. 150, § 4º, do CTN. Destaca o entendimento do STJ e dos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda quanto à aplicação daquele dispositivo legal quanto aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

Este Auto de Infração foi lavrado em 14.12.09. Os fatos ocorreram no exercício de 2004.

Não acato a preliminar de nulidade suscitada pela defesa, haja vista que, nos termos do art. 173 do CTN, ainda não havia ocorrido a decadência do direito de ser lançado o crédito tributário relativo ao exercício de 2004. O prazo de decadência começa a ser contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Os débitos que segundo a defesa já teriam sido alcançados pela decadência já poderiam ter sido lançados no exercício de 2004. O primeiro dia do exercício seguinte é 1º de janeiro de 2005. Por conseguinte, o lançamento do período em discussão poderia ser feito até 31 de dezembro de 2009. O procedimento fiscal foi formalizado em 14.12.09. O Código Tributário do Estado da Bahia (Lei nº 3.956/81), no art. 107-A, acrescentado pela Lei nº 8.534/02, estabelece o prazo de decadência do direito de efetuar o lançamento do crédito tributário em consonância com o art. 173 do CTN. O § 4º do art. 150 do CTN, ao qual se apega a defesa, aplica-se quando a lei do ente tributante não fixa prazo à homologação.

Quanto ao mérito, noto que os dados quantitativos não foram questionados.

Quando o contribuinte omite entradas de mercadorias, a lei autoriza a presunção de que o pagamento dessas entradas foi feito com recursos decorrentes de operações (vendas, saídas de mercadorias) anteriormente realizadas e também não contabilizadas (§ 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96).

Houve um problema quanto ao critério da apuração da base de cálculo. Os fiscais refizeram os cálculos, elevando o valor do imposto, que passou de R\$ 5.330.983,99 para R\$ 8.027.614,93.

O fato de as saídas terem preços subsidiados é irrelevante neste caso, pois foram apuradas omissões de receitas, e a determinação da base de cálculo foi feita como prevê a lei.

Embora a repartição tivesse concedido apenas 10 dias para o autuado se manifestar sobre os novos valores (fl. 133), depois foi reaberto o prazo de defesa, fixando-se 30 dias para o autuado se manifestar (fl. 174).

Quanto aos novos valores do imposto a ser lançado, cumpre observar que não se pode, no julgamento, agravar a infração (RPAF, art. 156). Em virtude disso, mantendo o valor lançado originariamente, recomendando que a repartição fiscal verifique se existem elementos e fundamentos jurídicos que justifiquem a renovação da ação fiscal, visando ao lançamento dos valores remanescentes porventura devidos, observando a questão do prazo de decadência.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 281081.0005/09-2, lavrado contra **TIM NORDESTE S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 5.330.983,99**, acrescido da multa de 70%, prevista no art. 42, inciso III, da Lei nº 7.014/96, e dos demais acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de fevereiro de 2012

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ – JULGADORA