

PROCESSO	- A. I. Nº 278996.0017/10-8
RECORRENTE	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e SEMP TOSHIBA BAHIA S/A
RECORRIDOS	- SEMP TOSHIBA BAHIA S/A e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS	- RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0213-01/12
ORIGEM	- IFEP INDÚSTRIA
INTERNET	- 12/06/2013

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0144-12/13

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS. MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. Após diligência fiscal determinada pelo órgão julgador de primeiro grau foram retificados os equívocos existentes no levantamento e reduzido o valor do débito. Infração parcialmente subsistente.
2. ACRÉSCIMOS TRIBUTÁRIOS. ACRÉSCIMOS MORATÓRIOS. PAGAMENTO EXTEMPORÂNEO DO IMPOSTO. A imposição de acréscimos moratórios somente é cabível quando o pagamento do débito ocorre fora do prazo legal, mesmo se espontâneo. No presente caso, não houve pagamento com atraso, haja vista que o fato gerador do ICMS se dá no momento da saída da mercadoria do estabelecimento e não da emissão da nota fiscal. Infração insubstancial. Não acolhida a preliminar de nulidade. Não acatada a decadência suscitada. Indeferido o pedido de perícia. Mantida a Decisão recorrida. Recursos **NÃO PROVIDOS**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recursos Voluntário e de Ofício interpostos contra a Decisão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal, que julgou Procedente em Parte o presente Auto de Infração, lavrado em 29/12/10, para cobrar o ICMS em decorrência de duas irregularidades, sendo objeto do Recurso Voluntário apenas imputação de nº 1 e do Recurso de Ofício, as infrações 1 e 2, como a seguir descrito:

INFRAÇÃO 1 - falta de recolhimento do ICMS relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas, levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário – o das saídas tributáveis – nos exercícios de 2005 e 2006, sendo exigido imposto no valor de R\$740.928,97, acrescido da multa de 70%;

INFRAÇÃO 2 - falta de recolhimento dos acréscimos moratórios referentes ao ICMS devido, pago de forma intempestiva, mas espontaneamente, nos meses de janeiro a maio, setembro e dezembro de 2005 e fevereiro a setembro de 2006, sendo exigido o valor de R\$234.678,93.

Consta, ainda, que, conforme os Anexos I e II, foram relacionadas as notas fiscais de saídas de mercadorias tributáveis emitidas em 2004 e registradas na escrita fiscal em 2005 e notas fiscais de saídas de mercadorias tributáveis emitidas em 2005 e registradas na escrita fiscal em 2006, com cópias entregues ao contribuinte.

A Junta de Julgamento Fiscal assim decidiu a lide administrativa, *in verbis*:

“Preliminarmente, não acolho a nulidade arguida, pois constato que o lançamento foi realizado em conformidade com o RPAF/99, especialmente o seu art. 39, inexistindo vícios ou falhas capazes de inquinar de nulidade o Auto de Infração, portanto, inocorrendo quaisquer das hipóteses previstas no art. 18 do referido RPAF/99.

No que tange à arguição de ocorrência da decadência do direito da Fazenda Pública estadual de constituir o crédito tributário, dos fatos geradores ocorridos anteriormente a 29/12/2005, conforme as disposições do artigo 150, §4º do Código Tributário Nacional – CTN, observo que não pode prosperar a pretensão defensiva, haja vista que o autuado tomou conhecimento da ação fiscal em 20/05/2010, conforme Intimação de fls. 47/48 e, posteriormente, da lavratura do Auto de Infração em 29/12/2010, portanto, dentro do prazo de 05 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

As disposições do artigo 173, I, do CTN, que são as mesmas do art. 107-A, I, do Código Tributário do Estado da Bahia (Lei 3.956/81) e no art. 965, inciso I do RICMS/97 estabelecem que o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação ao sujeito passivo de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

O entendimento prevalecente neste CONSEF é de que as disposições do artigo 150, § 4º do CTN alcançam as situações nas quais o contribuinte lançou o valor do imposto e antecipou o seu pagamento integralmente antes da homologação pela autoridade administrativa.

No caso em exame, a autuação acusa o contribuinte de ter deixado de oferecer parcelas do tributo e o Fisco agiu no sentido de recuperá-las mediante o lançamento de ofício, isto é, por meio de Auto de Infração, sendo que, o prazo de contagem da decadência deve ser aquele expresso no artigo 173, inciso I do CTN, ou seja, 5 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Assim sendo, como o prazo para a contagem iniciou-se em 01/01/2006, com termo final em 31/12/2010 e o lançamento ocorreu em 29/12/2010, não há que se falar em decadência do direito da Fazenda Pública estadual de constituir o crédito tributário.

Vale consignar, que esse tem sido o entendimento deste CONSEF em reiteradas decisões, a exemplo, dos Acórdãos CJF 0102/12-05, 0113/12-05, 0192-11-05, CJF 0144-11/09, sendo que neste último, reproduzo abaixo, a título ilustrativo, trecho do voto:

“VOTO

Inicialmente no que toca à preliminar de mérito de ocorrência de decadência quanto ao período de janeiro a novembro de 2002, entendemos, comungando com a JJF, que não se vislumbra a decadência arguida pelo sujeito passivo, diante da regra disposta no inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional – CTN, cujo prazo inicial para contagem da decadência é o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, determinação esta repetida no art. 107-B do Código Tributário Estadual – COTEB – Lei nº 3.956/81, abaixo transcrita, in verbis:

“Art. 107-B

§ 5º - Considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento e definitivamente extinto o crédito, após 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.” Grifos nossos

Do exposto, como o Auto de Infração foi lavrado em 17/12/2007, e se reporta a fatos geradores ocorridos no exercício de 2002, tinha a Fazenda Pública prazo até 01/01/2008 para efetuar o referido lançamento. Quanto à menção por parte do recorrente da Súmula Vinculante nº 08 do STF - aprovada na sessão plenária de 12/06/2008, e publicada no DO de 20/06/2008 – a mesma declara a inconstitucionalidade de legislação federal que disciplina a decadência e a prescrição do crédito tributário vinculado às contribuições previdenciárias, explicitando o entendimento de que deverá ser aplicado o prazo quinquenal previsto no CTN e reconhecendo que apenas lei complementar pode dispor sobre normas gerais em matéria tributária. Eis o texto da referida Súmula: “São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto- lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.”

Entendemos data venia, que a referida Súmula não se aplica ao ICMS e, em reforço a esta tese, os próprios doutrinadores que estão a se debruçar sobre a matéria cingem sua aplicabilidade à esfera da Administração Pública Federal, a qual compete gerir as contribuições previdenciárias. Ressaltamos, no entanto, e aí comungando com o último Parecer proferido pela PGE/PROFIS, que a questão deverá ser aprofundada no âmbito da Administração Tributária Estadual, mormente diante da posição externada pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN – que através do Parecer nº 1617/2008, proferido após a edição da Súmula Vinculante nº 08 e em vista desta, expressamente adotou entendimento quanto à fixação do termo a quo do prazo decadencial que comunga com o externado pelo recorrente, além de entendimento em sentido idêntico também adotado pela Procuradoria Estadual do Rio de Janeiro, através do Parecer CFS nº

02/2008, embora deva ser também ressaltado que ambos não vinculam a Administração Estadual baiana ou o Conselho de Fazenda Estadual, mormente diante da disposição expressa da nossa legislação, acima citada.”

Diante do exposto, não acolho a arguição de decadência.

No que concerne à infração 01, cabe observar que considerando as razões defensivas esta JJF converteu o processo em diligência, a fim de que os autuantes ou outro Auditor Fiscal realizasse revisão do levantamento, intimando o contribuinte a identificar, de forma objetiva, todas as inconsistências que sugeriu existirem nos demonstrativos elaborados pelos autuantes, além de apresentar todos os elementos probatórios correspondentes. Foi solicitado, ainda, que com base na documentação entregue pelo impugnante, caso a intimação fosse atendida e restassem comprovadas as alegações defensivas, o diligenciador elaborasse novos demonstrativos para este item da autuação.

A Auditora Fiscal designada para cumprir a diligência emitiu Parecer (fls. 283 a 288), esclarecendo que intimou o contribuinte para apresentar demonstrativos analíticos e objetivos acerca das suas alegações defensivas, assim como informar quais seriam os CFOP que, realmente, movimentaram estoques nos períodos em referência, e demais esclarecimentos que julgasse necessários.

Registra que em atendimento a intimação, o contribuinte apresentou documentos fiscais referentes aos períodos verificados, demonstrativos que suportam suas alegações, anexados em mídia: Distorções Fiscalização STB; e relação dos CFOP que movimentaram mercadorias nos estoques, entradas e saídas. Consigna, ainda, que o contribuinte também informou e apresentou relação de notas fiscais, itemizadas, por espécie de mercadorias, cujo faturamento ocorreu num determinado exercício e foi baixado na escrita fiscal naquele, mas cuja efetiva saída, isto é, saída física do estoque, ocorreu em outro exercício.

Observa que desse modo, as notas fiscais, e respectivas mercadorias, emitidas em 2004 cujas saídas ocorreram em 2005 foram somadas ao estoque final de 2004, sendo o mesmo procedimento adotado em relação às notas fiscais e mercadorias faturadas em 2005 e cuja efetiva saída, isto é, baixa física nos estoques, ocorreu em 2006. Ou seja, foram somadas ao estoque final de 2005. Esclarece que a uniformidade do procedimento foi estendida para o exercício de 2006.

Salienta que somente para fins de verificação dos valores levantados anexou dois demonstrativos, sendo um demonstrativo sem o ajuste das notas fiscais supramencionadas nos estoques e outro demonstrativo contendo esses ajustes. Observa que deste último extraiu a base de cálculo do imposto.

No intuito de afastar dúvidas quanto à certeza da base de cálculo apurada presta os seguintes esclarecimentos:

- foi comum nesses exercícios retrocitados o contribuinte emitir Notas Fiscais de saídas de mercadorias e, automaticamente, ser realizada a baixa no sistema de estoques pela contabilização dos referidos documentos fiscais. No entanto, essas mercadorias, por vezes, saíam de fato do estabelecimento somente no período seguinte (por motivos diversos dentre os quais coleta de transportadora, por exemplo);
- ao final do exercício era feita a contagem física das mercadorias no estoque do estabelecimento para efeito do levantamento do inventário e, também, lançamento no livro de Registro de Inventário;
- assim, para que o estoque dos exercícios sob análise refletisse corretamente seu saldo ao final do exercício, para efeito de levantamento quantitativo por espécie de mercadoria, tornou-se necessário somar as mercadorias constantes nessas Notas Fiscais, emitidas no período cuja saída real ocorreu no seguinte, ao saldo final escriturado no livro de Registro de Inventário.

Assinala que demonstra analiticamente essas quantidades e respectivas mercadorias em coluna específica no demonstrativo de “AUDITORIA DE ESTOQUES”.

Registra que também realizou batimento das informações prestadas nas DMA e respectivos livros Registro de Entradas e Registro de Saídas, com os dados informados nos arquivos magnéticos, conferindo com alguns documentos fiscais, a título de amostragem, para certeza dos lançamentos na escrita fiscal.

Diz que, por fim, realizou novo levantamento quantitativo por espécie de mercadoria, discriminando Nota Fiscal por Nota Fiscal, tanto de entrada quanto de saída, assim como utilizando informações inseridas no Mapa de Produção, substituto do livro de Registro da Produção e da Movimentação do Estoque (fls. 49 a 76, e também anexou em mídia).

Observa que toda a movimentação das Notas Fiscais de entrada e saídas, itemizada por espécie de mercadoria, descrita analiticamente em planilha eletrônica (excel), está anexada ao PAF em mídia.

Salienta que analisou o demonstrativo sintético inserido pelo contribuinte na sua peça defensiva de fl. 126, quando retrata a movimentação da mercadoria RECEIVER C/DVD INFINITY XB1525/DVD – CÓDIGO 913756, tendo constatado dois modus operandi adotado tanto pelos autuantes quanto pelo autuado, mas que convergem para o mesmo resultado.

Exemplifica: os autuantes somaram ao estoque inicial (registrado no livro de Registro de Inventário de 3.877 peças) a quantidade de 728 peças que capturaram nas Notas Fiscais emitidas no exercício de 2004 mas cuja saída ocorreu, de fato, no exercício de 2004, tendo permanecido, e sido considerada no inventário realizado pelo autuado, no estoque de 31/12/2005. Adotaram o mesmo procedimento para ajustar o saldo de 31/12/2005.

Já o autuado considerou os saldos lançados no livro de Registro de Inventário, contudo, fez os “ajustes” considerando essas Notas Fiscais de entradas e/ou saídas de mercadorias no referido exercício.

Manifesta o entendimento de que o procedimento adotado pelos autuantes mostra-se como o mais coerente e amparado pela legislação tributária. Mesmo porque, a adoção de um ou outro método em nada altera o resultado final da apuração quantitativa. Observa que eventuais discrepâncias de números decorreram de erros cometidos por uma parte ou outra. Registra que idêntico procedimento poderá ser observado nos demonstrativos sintéticos de fls. 128, 131 e 132.

Salienta que, por fim, utilizando da base de dados e documentos fiscais apresentados pelo contribuinte, realizou novo levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, apurando omissão de saídas de mercadorias tributáveis, conforme demonstrativo de débito que apresenta, passando este item da autuação do valor de ICMS exigido de R\$740.928,97 para o valor de R\$734.657,26. Observa que toda a documentação pertinente aos trabalhos realizados encontra-se anexada em mídia, incluindo aí os demonstrativos apresentados pelo contribuinte.

Nota que o autuado ao tomar conhecimento do resultado da diligência se manifestou sustentando que em que pese a revisão fiscal, reitera a inexistência das omissões. Alega que na revisão fiscal não foi levado em consideração a análise das Notas Fiscais de saídas nº 75856 e 75857, emitidas em 16/12/2005, nas quais constatou-se a devolução de 5.176 quantidades de produtos, no caso, 3.935 DVD SD6071, constante da Nota Fiscal de saída nº 078596 e 1.241 DVD SD6071, constante da Nota Fiscal de saída nº. 078597, tendo requerido a consideração das referidas notas fiscais que, segundo diz, comprovam a devolução de 5.176 quantidades de produtos no período fiscalizado.

O exame acurado da revisão fiscal realizada pela Auditora Fiscal diligenciadora, permite-me concluir que não cabe qualquer reparo o resultado apurado no trabalho revisional.

Isto porque, verifico que a diligenciadora utilizou a base de dados e documentos fiscais apresentados pelo contribuinte, realizando levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, no qual apurou omissão de saídas de mercadorias tributáveis no exercício de 2005 no valor de R\$1.979.568,88 com ICMS devido no valor de R\$336.526,81 e no exercício de 2006 omissão de saídas de R\$2.341.943,83 com ICMS no valor de R\$309.130,45, conforme demonstrativos que elaborou e acostou aos autos, inclusive através de mídia magnética.

Cumpre registrar que coaduno plenamente com a metodologia utilizada pelos autuantes, no sentido de que para ajustar corretamente os estoques no final do exercício, no levantamento quantitativo por espécie de mercadoria, somaram as mercadorias constantes na Notas Fiscais, emitidas pelo autuado no período cuja saída real ocorreu no exercício seguinte, ao saldo final escriturado no livro de Registro de Inventário, pois, em conformidade com a legislação do ICMS. É certo que a emissão da nota fiscal não resulta, ainda, na ocorrência do fato gerador, o que somente ocorre quando da saída da mercadoria do estabelecimento. Desse modo, há que se considerar ainda no estoque aquelas mercadorias que ainda não saíram do estabelecimento.

Entretanto, verifico que a insurgência do autuado quanto ao resultado da revisão fiscal, citando, objetivamente, as Notas Fiscais nº 75856 e 75857, emitidas em 16/12/2005, as quais acobertaram a devolução de compras de 5.176 quantidades de produtos, no caso, 3.935 DVD SD6071, constante da Nota Fiscal de saída nº 75856 e 1.241 DVD SD6071, constante da Nota Fiscal de saída nº. 75857 merece acolhimento, haja vista que os elementos trazidos na assentada do julgamento, comprovam que efetivamente houve o desfazimento da compra das mercadorias acima referidas, a exemplo, conforme o registro no SISCOMEX do “Extrato de Declaração de Despacho nº 2051539093/3,” no qual se verifica a indicação das Notas Fiscais nº.75856 e 75857, bem como a quantidade de 5.176 peças.

Diante disso, cabe a exclusão do levantamento quantitativo referente ao exercício de 2005 da quantidade de 5.176 DVDS6071, código 915166, o que resulta na redução da omissão de saídas desta mercadoria de 5.238 para 62 peças, que multiplicada pelo preço médio de R\$230,70, apurado pela Fiscalização, importa no valor da omissão deste item de mercadoria de R\$14.303,40.

Assim, considerando que os valores referentes aos demais itens de mercadorias arroladas na revisão fiscal não sofreram alteração, a omissão de saídas no exercício de 2005 passou de R\$1.979.568,88 para R\$785.465,60 sobre a qual aplicada a alíquota de 17% resulta no ICMS devido no valor de R\$133.529,15.

Já no que concerne ao exercício de 2006, o resultado da revisão fiscal permanece, haja vista que restou comprovada a omissão de saídas de mercadorias no valor de R\$2.341.943,83, com ICMS devido no valor de R\$398.130,45.

Quanto à argumentação defensiva referente à aplicação da alíquota de 17% em detrimento da que dispõe do Decreto nº 4.316/95, é certo que o tratamento tributário dispensado pelo referido decreto não alcança operações de circulação de mercadorias realizadas de forma irregular, isto é, sem o exigível documento fiscal, restando claro, no presente caso, que houve saídas de mercadorias desacompanhadas da nota fiscal.

Desse modo, a infração 01 é parcialmente subsistente.

No que diz respeito à infração 02, constato que assiste razão ao impugnante, haja vista que somente quando da ocorrência do fato gerador da obrigação principal, isto é, da efetiva saída da mercadoria do estabelecimento, surge a obrigação do contribuinte de apurar e, se for o caso, recolher o ICMS devido, mesmo assim no prazo estabelecido no artigo 124, inciso I, do RICMS/BA, ou seja, até o dia 9 do mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador.

Certamente que a exigência de acréscimos moratórios a partir da data de emissão da Nota Fiscal, não encontra amparo na legislação tributária do ICMS.

Diante disso, a infração 02 é insubsistente.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.”

Em atendimento ao artigo 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, a Junta de Julgamento Fiscal recorreu de Ofício a uma das Câmaras de Julgamento Fiscal.

Inconformado, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário, preliminarmente, suscitando a decadência do direito de a Fazenda Estadual efetuar o lançamento relativamente aos fatos geradores ocorridos anteriormente a 29/12/05, tendo em vista que foi cientificado da autuação em 30/12/10.

Argumenta que, no caso de lançamento por homologação, em que o contribuinte antecipa o pagamento, corretamente ou a menor, o termo inicial da contagem do prazo decadencial se dá a partir da data de ocorrência do fato gerador, conforme a dicção do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, em virtude de o Fisco ter conhecimento da data da ocorrência do respectivo fato. Transcreve algumas decisões administrativas a respeito da matéria.

Suscita, ainda, a nulidade da diligência realizada pela própria autuante e, em consequência, da Decisão recorrida, pois nela fundamentada, já que o ato afrontou diretamente os artigos 148, inciso II, e 150, do RPAF/99, que determinam “*claramente que as diligências fiscais (quaisquer diligências) devem ser realizadas por auditor fiscal estranho ao feito*”.

No mérito da infração 1, alega que:

1. a autuante não analisou devidamente a documentação apresentada e, se o tivesse feito, veria que não existem as diferenças apontadas nesta autuação;
2. a metodologia utilizada pela agente fiscal foi equivocada, pois, “*ao verificar tão somente nos arquivos magnéticos o registro do estoque inicial, final, entradas e saídas no período, deixou de observar a natureza das operações que poderiam ser verificadas pelo CFOP, em muitos casos, também, deixou de conferir a documentação fiscal, como por exemplo, o Livro Inventário, ensejando, destarte entendimento equivocado quanto às diferenças de saldo de estoques*”;
3. o procedimento adotado pela fiscalização foi desconforme com a Portaria nº 445/98, pois “*sequer é possível identificar qual a base de dados que o Sr. Fiscal se valeu no levantamento dos estoques, especialmente porque, ao que tudo indica, desconsiderou diversas saídas realizadas regularmente, com o correspondente recolhimento do tributo, assim como não observou a natureza jurídica de determinadas operações (compras, vendas, devoluções, remessas, retornos e outras operações)*”;
4. “*as consequências são resultado daquilo que se verificar em cada espécie de mercadoria*” e, portanto, não há autorização para “*exigir o imposto da diferença de maior expressão*” em todos os casos, como fez a fiscalização;
5. “*se a legislação não impusesse o cálculo do tributo conforme a situação verificada para cada espécie de mercadoria, não haveria sentido em determinar que o levantamento fosse*

realizado desta forma, pois bastaria realizar a comparação entre os totais do estoque inicial, das quantidades entradas, das quantidades saídas e do estoque final”, e, portanto, “a metodologia de que se valeu a fiscalização e corroborada na r. Decisão recorrida, por conseguinte, não atendeu ao que preceitua a Portaria nº. 445/98”.

6. não realizou operação irregular, portanto, a alíquota de 17% utilizada no Auto de Infração está incorreta e contraria a norma legal, devendo ser aplicado o percentual de 3,5% previsto no artigo 7º do Decreto nº 4.316/95, que trouxe a possibilidade de empreendimentos industriais se aproveitarem de benefícios fiscais relativamente ao ICMS devido nas importações, desde que preenchidos certos requisitos.

Requer que seja determinada a conversão do feito em diligência, sob a alegação de que restou claro que a *“Fiscalização deixou de analisar documentos fiscais e livros de registros essenciais ao esclarecimento das operações de entrada e saída, limitando-se tão somente a verificar o registro de entradas e saídas contidos nos Arquivos Magnéticos, sem, contudo, analisar os próprios Códigos de Operação Fiscal (CFOP) que caracterizam a natureza de cada operação”*.

Finalmente, pede a improcedência do Auto de Infração, caso sejam ultrapassadas as preliminares levantadas.

A PGE/PROFIS, por meio da Dra. Maria José Coelho Lins de A. Sento-Sé, inicialmente afirma que a preliminar de decadência deve ser afastada, pelas razões seguintes:

1. o Código Tributário Estadual, em seu artigo 107, em conformidade com o § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional, prevê que o início do prazo decadencial deve ser o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador;
2. como a autuação foi feita em 29/12/10, com a intimação ao sujeito passivo em 30/12/10, a constituição do crédito foi feita no lapso de cinco anos em relação aos fatos geradores do exercício de 2005;
3. esclarece que, *“embora o § 4º, do art. 150 do CTN, estabeleça que o prazo decadencial dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, deva ser contado a partir da ocorrência do fato gerador, tal prazo está adstrito a hipótese de tributo lançado e recolhido a menor pelo sujeito passivo, e depois de ultrapassados os cinco anos previstos na lei, não for objeto de lançamento de ofício pelo Fisco. Na hipótese em tela, o contribuinte não recolheu o tributo e a fiscalização realizou o lançamento de ofício, sendo por via de consequência aplicável o art. 173, inciso I, do CTN, o qual determina que o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”*.

Afasta a preliminar de nulidade da Decisão da primeira instância e do Auto de Infração, por incompetência do autuante para realizar diligência fiscal, em face do previsto no artigo 148, incisos I, II e III, do RPAF/99.

Observa que inexiste vício na Decisão recorrida, que foi proferida com exatidão e fundamentada de forma clara com os motivos de convencimento dos julgadores, tendo sido, inclusive, reduzido o débito originalmente lançado.

Entende que deve ser indeferido o pedido para realização de nova diligência, porque os elementos constantes dos autos são suficientes para a formação do convencimento e o sujeito passivo não logrou identificar, em seu apelo, o número das notas fiscais capazes de comprovar o desfazimento das operações.

No mérito, diz que a diligência levada a efeito (fls. 283 a 288) procedeu a uma análise criteriosa das notas fiscais, retificando o levantamento quantitativo de estoques.

Finaliza opinando pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, sob o argumento de que *“inexiste dúvida quanto a aplicação da alíquota de 17%, em detrimento da alíquota prevista no*

Decreto nº 4.316/95, posto que o tratamento tributário previsto no referido Decreto não alcança operações de circulação de mercadorias realizadas de forma irregular”.

Na sessão de julgamento, o patrono do recorrente ainda alegou, quanto à infração 1, que não poderia ter sido aplicada a alíquota de 17%, uma vez que a carga tributária nas operações de saídas dos produtos deve ser reduzida para 7%, de acordo com o artigo 87, inciso V, do RICMS/97.

VOTO

Inicialmente, rejeito o pedido de realização de diligência formulado pelo recorrente, pois entendo que os elementos constantes dos autos são suficientes à formação do convencimento deste órgão de julgamento administrativo (acorde o artigo 147, inciso I, letra "a", do RPAF/99). Além disso, se há alguma prova ainda a ser apresentada, certamente é proveniente de documentos que o próprio sujeito passivo possui e, assim sendo, é dele o ônus de trazê-los aos autos, sendo inadequada, para tal finalidade, a diligência solicitada.

O contribuinte suscitou, em sua peça recursal, a decadência dos valores lançados cujos fatos geradores ocorreram no período anterior a 29/12/05, argumentando que, por ser o ICMS um imposto por homologação, o crédito tributário está sujeito ao prazo estabelecido no § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional, isto é, cinco anos a contar do fato gerador.

Entendo que não se vislumbra a decadência suscitada pelo sujeito passivo, diante da regra disposta no inciso I do artigo 173 do Código Tributário Nacional (CTN), cujo prazo inicial para contagem da decadência é o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, determinação repetida no artigo 107-B do Código Tributário Estadual (COTEB), aprovado pela Lei nº 3.956/81, abaixo transcrito, ao qual não cabe a este órgão julgador negar vigência, nos termos do artigo 167 do RPAF/BA:

“Art. 107-B

§ 5º. Considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento e definitivamente extinto o crédito, após 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.” (grifos não originais)

Além disso, a Lei nº 3.956/81 (COTEB) estabelece, no artigo 107-A, inciso I, que “*O direito de a fazenda pública constituir o crédito tributário extingue-se no prazo de 5 anos, contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado*”.

Sendo assim, o prazo legal para a constituição do crédito tributário referente aos fatos geradores ocorridos em 2005 se esgotaria em 31/12/10. Como este Auto de Infração foi lavrado em 29/12/10, não se encontravam decaídos os débitos relativos aos fatos geradores apontados na peça recursal.

Por outro lado, a Súmula Vinculante nº 8 do Supremo Tribunal Federal - aprovada na sessão plenária de 12/06/2008 e publicada no DOU de 20/06/2008 – declara a inconstitucionalidade de legislação federal que disciplina a decadência e a prescrição do crédito tributário vinculado às contribuições previdenciárias, explicitando o entendimento de que deverá ser aplicado o prazo quinquenal previsto no CTN e reconhecendo que apenas lei complementar pode dispor sobre normas gerais em matéria tributária. Eis o texto da referida Súmula: “*São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto- Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.*”

Enquanto não houver o pronunciamento específico do citado Tribunal, há de se entender que a referida Súmula não se aplica ao ICMS, embora ressalte que a questão deverá ser aprofundada no âmbito da Administração Tributária Estadual, diante das seguintes razões:

1. a posição externada pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN – que, por meio do Parecer nº 1617/2008, proferido após a edição da Súmula Vinculante nº 8 e em vista desta, expressamente adotou entendimento quanto à fixação do termo *a quo* do prazo decadencial comungando com o apresentado pelo recorrente;

2. o entendimento em sentido idêntico também adotado pela Procuradoria Estadual do Rio de Janeiro, mediante o Parecer CFS nº 02/2008;
3. o despacho exarado pelo Procurador Geral do Estado da Bahia, datado de 03/11/11, em resposta a Consulta por mim formulada, quando titular do cargo de Presidente deste Conselho de Fazenda Estadual, manifestando-se pela necessidade de elaboração de “*minuta de projeto de lei alterando a regra prevista pelo art. 107-B, § 5º, do COTEB, com o propósito de afastar a divergência de prazos estabelecidos entre a legislação estadual e as normas gerais constantes do CTN.*”

Também não acolho a preliminar de nulidade da diligência realizada pela autuante e da Decisão recorrida baseada em seu resultado, tendo em vista que, de acordo com o artigo 148 do RPAF/99 transscrito abaixo, as diligências e perícias fiscais ordenadas pela autoridade julgadora poderão ser realizadas pelo autuante, por auditor fiscal estranho ao feito ou por auditor fiscal lotado na Assessoria Técnica do CONSEF, não havendo que se falar em incompetência da autoridade lançadora ou da Decisão recorrida.

Art. 148. As diligências e perícias fiscais ordenadas pela autoridade julgadora serão realizadas:

- I - pelo autuante;**
- II - por Auditor Fiscal estranho ao feito; ou**
- III - por Auditor Fiscal designado pelo chefe da Coordenação de Assessoria Técnica do CONSEF.**

No mérito da infração 1, objeto dos Recursos Voluntário e de Ofício, verifico que foi cobrado o ICMS em face da constatação de omissão de saídas 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, levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário – o das saídas tributáveis – nos exercícios de 2005 e 2006.

Entendo que a Decisão recorrida não merece reparos, uma vez que o órgão julgador de primeira instância, em decorrência das alegações trazidas pelo recorrente em sua peça impugnatória inicial, deliberou converter o PAF em diligência e um dos autuantes, após reconhecer os equívocos apontados, retificou o levantamento fiscal e reduziu o débito originalmente apurado, conforme os documentos apensados às fls. 283 a 288.

Na diligência realizada, um dos autuantes esclareceu que, em função das características das baixas do estoque do autuado, que nem sempre se encontravam compatíveis com a emissão das notas fiscais, foi obrigado a adicionar, ao estoque final de cada exercício, as quantidades constantes em documentos fiscais de saídas emitidos num ano e cuja saída física ocorreu no ano seguinte.

Além disso, o órgão julgador de piso levou em consideração as notas fiscais de devolução de 5.176 unidades do produto DVDS6071, “*emitidas em 16/12/2005, as quais acobertaram a devolução de compras de 5.176 quantidades de produtos, no caso, 3.935 DVD SD6071, constante da Nota Fiscal de saída nº 75856 e 1.241 DVD SD6071, constante da Nota Fiscal de saída nº. 75857*”.

Observo que os autuantes seguiram a metodologia prevista na Portaria nº 445/98, bem como a determinação do artigo 60 do RICMS/97 (abaixo reproduzido) adotando o valor da omissão de maior expressão monetária, bem como utilizaram os arquivos magnéticos fornecidos pelo recorrente, não havendo nenhum vício nesse procedimento, haja vista que os arquivos magnéticos nada mais são do que o espelho dos documentos fiscais.

Art. 60. A base de cálculo do ICMS, nos casos de presunção de omissão de saídas ou de prestações, é:

- (...)
- II - tratando-se de diferença apurada pelo fisco por meio de levantamento quantitativo de estoque, para efeitos de definição do valor unitário da mercadoria:**
 - a) apurando-se omissão de saídas:**
 - 1 - o preço médio das saídas praticado pelo contribuinte no último mês em que a mercadoria houver sido**

comercializada no período fiscalizado;

(...)

b) apurando-se omissão de entradas e ficando caracterizada a existência de receita oculta empregada no pagamento de tais entradas:

1 - o custo médio das compras no último mês de aquisição da mesma espécie de mercadoria no período considerado;

(...)

§ 1º Na apuração da base de cálculo em função dos critérios previstos neste artigo, quando forem constatadas, simultaneamente, irregularidades no disponível e no exigível, bem como entradas ou pagamentos não registrados ou quaisquer outras omissões de receitas tributáveis, levar-se-á em conta, apenas, a ocorrência ou diferença de maior valor monetário, se se configurar a presunção de que as demais nela estejam compreendidas.

O recorrente ainda alegou que não poderia ter sido aplicada a alíquota de 17%, mas o percentual de 3,5% previsto no artigo 7º do Decreto nº 4.316/95. Vejamos a redação do artigo 7º do Decreto nº 4.316/95 com a redação dada pelo Decreto nº 7.341/98 (efeitos de 27/05/98 a 18/03/09):

Art. 7º Nas operações de saídas internas de produtos acabados, recebidos do exterior com o diferimento regulado nos incisos II e III do “caput” do art. 1º, o estabelecimento que os importar lançará a crédito o valor correspondente ao indicado nos incisos abaixo, de forma que a carga tributária incidente corresponda a um percentual efetivo de 3,5% (três inteiros e cinco décimos por cento), observada a disposição do § 1º do art. 1º:

Pela interpretação da norma acima reproduzida, constato que, para que o contribuinte pudesse usufruir o benefício da redução da carga tributária do ICMS (3,5%), seria necessário que restasse comprovado que os produtos, cujas operações de saídas foram feitas sem a competente nota fiscal (conforme detectado no levantamento de estoques), haviam sido anteriormente recebidos com diferimento do imposto em operações de importação do exterior, o que não foi feito na presente autuação.

Assim, não pode ser deferida a pretensão do recorrente, de ver aplicado percentual de 3,5% estabelecido no Decreto nº 4.316/95, uma vez que o tratamento tributário ali previsto não alcança operações de circulação de mercadorias realizadas sem os documentos fiscais comprobatórios da origem dos produtos (se adquiridos no exterior ou no Brasil) ou dos componentes utilizados na fabricação dos produtos (caso tenham sido fabricados pela empresa), a fim de verificar se foram importados do exterior ou se foram oriundos do mercado interno.

Também não pode ser acolhido o argumento recursal, de que deve ser aplicada a carga tributária de 7%, considerando que o artigo 87, inciso V, do RICMS/97 se refere a equipamentos de informática, enquanto que as mercadorias elencadas no levantamento quantitativo de estoques são eletrônicos, como se pode verificar nos demonstrativos retificados de fls. 289 a 292 (2005), 310 e 311: compact disk portátil, DVD, microsystem, rádios, telefones sem fio, receivers e televisores.

Vejamos a redação do inciso V do artigo 87 do RICMS/97 vigente à época dos fatos geradores:

Art. 87. É reduzida a base de cálculo:

V - das operações internas com aparelhos e equipamentos de processamento de dados e seus periféricos (“hardware”), bem como com suprimentos para armazenamento de dados e outros de uso exclusivo em informática, inclusive automação, em 58,825%, de forma que a carga tributária incidente corresponda a 7%;

Por fim, verifico que a Decisão da Junta de Julgamento Fiscal relativa à infração 2, objeto do Recurso de Ofício, está correta, pois a exigência de acréscimos moratórios a partir da data de emissão da Nota Fiscal não encontra amparo na legislação tributária do ICMS. Somente a partir da efetiva saída da mercadoria do estabelecimento é que ocorre o fato gerador da obrigação principal, isto é, nesse momento o contribuinte deve apurar o débito do imposto e lançá-lo em sua escrituração, recolhendo o saldo devedor, acaso existente, no prazo regulamentar (artigo 124, inciso I, do RICMS/97).

Ante o exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO dos Recursos Voluntário e de Ofício, mantendo

inalterada a Decisão recorrida.

VOTO EM SEPARADO (Quanto a decadência)

Temos Recurso Voluntário que pugna pelo reconhecimento da decadência com base no art. 150, §4º do CTN, por entender que o Auto de Infração fora lançado 5 anos após a ocorrência de parte dos fatos geradores.

Em que pese entender ser plenamente cabível a aplicação do art. 150, §4º do CTN defendida pelo Contribuinte, ao invés do art. 173, I, como entendeu a n. Relatora do voto acima analisado, depreendo que, no caso em exame, não houve a mencionada decadência prevista no art. 150, eis que, a princípio, devido a natureza e do método de apuração das infrações discutidas, a data de ocorrência do fato gerador mais antigo se deu em 31.12.2005, ou seja, no fim do exercício apurado pela fiscalização, sendo que, o auto de infração fora lançado somente em 29.12.10, no antepenúltimo dia antes do fim do prazo decadencial.

Mesmo que não se coadune com o princípio administrativo da eficiência, o lançamento se deu dentro do prazo legal, não tendo que se falar em decadência do direito de se efetuar o lançamento tributário, seja pela norma do art. 150, seja pela norma do art. 173, ambos do CTN.

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 homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 278996.0017/10-8, lavrado contra **SEMP TOSHIBA BAHIA S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$531.659,60**, acrescido da multa de 70% prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 20 de maio de 2013.

CARLOS FABIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – RELATORA

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL – VOTO EM SEPARADO

CLÁUDIA MAGALHÃES GUERRA ATTINA - REPR. DA PGE/PROFIS