

**PROCESSO** - A. I. Nº 279757.0048/12-3  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e SEMP TOSHIBA INFORMÁTICA LTDA.  
**RECORRIDAS** - SEMP TOSHIBA INFORMÁTICA LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF Nº 0025-05/13  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**INTERNET** - 14.11.2013

### 3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF Nº 0435-13/13

**EMENTA:** ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Tal constatação comprova o ilícito fiscal apontado, não sendo as razões recursais suficientes para elidir a imputação. 2. CRÉDITO FISCAL. FALTA DE ESTORNO PROPORCIONAL. OPERAÇÕES DE SAÍDAS COM BASE DE CÁLCULO REDUZIDA. Concessão de Regime Especial autorizava o sujeito passivo lançar o valor total do imposto cobrado nas aquisições de mercadorias e insumos, no mês de referência, não cabendo a exigência. Indeferida a diligência solicitada. Decisão por maioria. Rejeitada a preliminar de nulidade e de decadência. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime. Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO**. Decisão por maioria quanto à infração 1.

#### RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso de Ofício em razão da Decisão, proferida através do Acórdão nº 0025-05/13, ter desonerado o sujeito passivo de parte do débito imputado, consoante determina o art. 169, I, “a”, do RPAF/99, e de Recurso Voluntário interposto pelo autuado que inconformado com a referida Decisão, tempestivamente, apresenta a peça recursal respaldado no art. 169, I, “b”, do citado regulamento.

O Auto de Infração foi lavrado para exigir o débito de R\$ 8.276.055,10, em razão de duas irregularidades, inerentes ao exercício de 2007, a saber:

Infração 1 - Falta de recolhimento do ICMS, no valor de R\$ 3.193.349,31, constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre aquela de maior expressão monetária – a das operações de saídas –, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias no exercício de 2007;

Infração 2 – Deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$ 5.082.705,79, relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente a parte proporcional da redução. Foi consignado, ainda, que se refere ao crédito fiscal nas aquisições de matérias-primas destinadas à industrialização de produtos de informática, beneficiada com redução de carga tributária nas saídas à alíquota de 3,5%, sem previsão legal de manutenção do crédito fiscal, conforme Demonstrativo de Crédito Fiscal Sobre Aquisições de Matérias-Primas e Parecer GECOT 3157/2005.

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração Procedente em Parte, no valor de R\$ 3.193.349,31, após indeferir o pedido de diligência e rejeitar a decadência relativa ao período de 01 de janeiro a 10 de abril de 2007, diante das seguintes considerações de mérito:

Quanto à infração 1, a JJF acolheu as conclusões da diligência de que as supostas inconsistências apontadas pelo autuado não se configuram e nem alteram as quantidades apuradas no levantamento quantitativo por espécie de mercadoria, do que verifica que o sujeito passivo foi cientificado da diligência e não se manifestou. Assim, considera procedente a infração 1.

Inerente à infração 2, a JJF diz que o sujeito passivo alega que obteve junto à Fazenda do Estado da Bahia, em abril de 2005, Regime Especial de ICMS pelo qual faz jus ao direito de utilizar como crédito fiscal o valor do imposto anteriormente cobrado, relativo às aquisições de mercadorias e insumos em cada período de apuração, como consta literalmente do Parecer GECOT nº 2.157/2005, às fls. 487 a 489.

Destaca o órgão julgador que os estornos de créditos exigidos, conforme cálculos efetuados pelos autuantes, limitam o lançamento dos créditos fiscais, computados no período, a 3,5% de seu total, tendo em vista o benefício fiscal concedido ao autuado, com a redução da carga tributária nas saídas à “alíquota” de 3,5%, exigindo o estorno de créditos no que exceder o aludido percentual.

Diz a JJF que para aplicar esse entendimento, ou seja, lançar apenas 3,5% dos créditos fiscais, apurados no período, juntamente com o aludido Regime Especial, seria necessário, primeiro reduzir o lançamento dos créditos a 3,5%, verificar quanto de crédito o sujeito passivo poderia absorver para apurar o imposto a recolher, ou seja, até 90% do saldo devedor apurado na forma do Decreto nº 4.316/95, e só então calcular o imposto devido.

Salienta a Decisão que não é isso que determina a Cláusula Primeira do Regime Especial/Parecer GECOT nº 2157/2005, ao autorizar expressamente ao contribuinte a efetuar o lançamento do valor total do imposto cobrado nas aquisições de mercadorias e insumos, no mês de referência, determinando quanto de crédito deve ser absorvido para apurar o imposto a recolher.

Assim, conclui a JJF que o Regime Especial concedido ao sujeito passivo, traz uma exceção à utilização proporcional dos créditos, a redução da carga tributária nas saídas, autorizando o contribuinte a efetuar o lançamento do valor total do imposto cobrado nas aquisições de mercadorias e insumos, no mês de referência, limitando a sua absorção até o valor equivalente a 90% do saldo devedor apurado na forma prevista no art. 7º do Decreto nº 4.316/95, do que destaca que o próprio *caput* do art. 97 do RICMS/97, o qual determina a vedação de créditos nas situações nele previstas, faz ressalvas às disposições expressas de manutenção dos mesmos. Assim, conclui que o Regime Especial, em questão, foi concedido por determinação expressa do art. 10 do Decreto nº 9.332/2005 para tratar da apropriação dos créditos fiscais, não havendo, por conseguinte, dissonância entre o Parecer/Regime Especial concedido e o constante no art. 97 do RICMS/97, pois, constata que o aludido Regime Especial é uma norma especial - que existe, é válida, eficaz e efetiva - prevalecendo sobre a norma geral, ainda mais quando essa prevê as exceções, já mencionadas, não cabendo, portanto, a exigência da proporcionalidade e vedação para utilização dos créditos fiscais, constantes dos dispositivos apontados no presente Auto de Infração, para fundamentar o descumprimento da obrigação principal reclamada na infração sob exame.

Verifica a JJF não haver provas de que o sujeito passivo apurou o imposto em desobediência ao art. 7º do Decreto nº 4.316/95, que não está em questão, bem como não utilizou os créditos fiscais em desacordo com o aludido Regime Especial/Parecer GECOT nº 2.157/2005; feriu o disposto no art. 97 do RICM/97, que contempla o regulamento da Lei nº 7.014/96, ou mesmo que os estornos de créditos exigidos na autuação resultaram em obrigação principal a ser cumprida pelo sujeito passivo, conforme solicitação de diligência encaminhada à INFAZ de Origem, às fls. 257 e 258. Assim, considera improcedente a infração 2, tendo em vista a correta interpretação, inclusive no sentido teleológico, do Regime Especial GECOT nº 2157/2005.

Por fim, a JJF recorre de ofício a uma das Câmaras do CONSEF.

No Recurso Voluntário, às fls. 588 a 607 dos autos, o recorrente reitera sua alegação de que, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, os fatos geradores anteriores a 11/04/2007 foram tolhidos pela decadência e, conseqüentemente, extinto o crédito tributário, haja vista que, no caso de lançamento por homologação, onde 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. Cita jurisprudência.

Em seguida, argui a nulidade da Decisão recorrida, quanto à competência para diligência fiscal, visto que o órgão julgador infirma, na Ementa, a premissa de que a diligência fiscal foi realizada por pessoa estranha ao feito, apesar de ficar comprovado que tanto a lavratura do Auto de Infração, quanto a produção da prova foram realizadas pelo Auditor Fiscal Sr Agilberto Marvila Ferreira, logo, a diligência fiscal (revisão fiscal) foi realizada por Auditor Fiscal não estranho ao feito, em afronta ao art. 148, II, e ao art. 150 do RPAF/99, do que conclui o recorrente que tal diploma legal determina que as diligências fiscais devem ser realizadas por estranho ao feito, sob pena de nulidade, nos termos do art. 18, I, do RPAF. Diz ser absurdo que duas partes divirjam e se atribua a uma delas a competência para dirimir a controvérsia, numa evidente violação ao princípio da ampla defesa e do contraditório.

No mérito, diz que a divergência apurada não encontra amparo nos seus registros fiscais e resultou da desconsideração, no movimento do estoque de 2007, de diversas notas fiscais emitidas em um exercício, cujas mercadorias apenas saíram fisicamente em outro exercício (2008), do que cita exemplos. Diz que a fiscalização não observou que o recorrente realizou a escrituração no Registro de Inventário e Apuração de ICMS exatamente como determina a legislação.

Alega que, pelo regime de competência, receitas e despesas devem ser apropriadas de acordo com o período de sua realização, independentemente do efetivo recebimento das receitas ou dos pagamentos das despesas, do que concluiu que, ao comercializar uma mercadoria, está obrigado a lançar a mutação do patrimônio nos registros contábeis, inclusive o livro Registro de Inventário, ou seja, assim que comercializada uma mercadoria, há uma baixa contábil no estoque.

Afirma que, em qualquer caso, as eventuais divergências apontadas pela fiscalização não possuem qualquer vínculo com a realização das operações sem os devidos registros fiscais, mas é resultado de uma análise equivocada dos dados fiscais e contábeis, que desconsiderou a diversidade entre o regime de escrituração do Registro de Inventário e do Registro de Apuração de ICMS, cuja Decisão, sem qualquer respaldo legal ou factual, afirma que a recorrente olvidou-se de demonstrar objetivamente a insurgência em face do relatório fiscal.

Assevera que o levantamento fiscal não só desconsiderou diversas saídas realizadas regularmente, com o correspondente recolhimento do tributo, como tampouco observou a natureza jurídica de determinadas operações (compras, vendas, devoluções, remessas, retornos e outras operações).

Aduz, ainda, que o fisco incorreu em erro ao calcular o tributo devido depois de apurar as supostas omissões de saídas, sem considerar a apuração do ICMS com carga tributária de 3,5%, de acordo com o Decreto nº 4.316/95, ou redução de base de cálculo prevista no art. 87, I, do RICMS/97, correspondente à alíquota de 7%, de forma a apurar o tributo que seria devido na hipótese de regular escrituração ou ausência de omissões, o que não prescinde da incidência das alíquotas que seriam nelas aplicadas.

Sustenta a necessidade de nova diligência fiscal, visto que os levantamentos fiscais elaborados pela fiscalização são incapazes de subsidiar qualquer uma das infrações, cujas conclusões fiscais não foram resultado de uma análise de documentos e livros fiscais, mas apenas de exame de informações contidas em arquivos magnéticos ou a partir deles presumidamente, do que assevera que todas as suas operações estão corretamente registradas e escrituradas, possuindo todos os documentos necessários para comprová-las, razão de requerer a conversão do julgamento em diligência, a fim de se apurar a veracidade dos fatos e comprovar a inexistência de qualquer omissão no recolhimento do tributo e, conseqüentemente, a improcedência da autuação.

Às fls. 615 a 619 dos autos, a PGE/PROFIS, através da Procuradora Dr<sup>a</sup>. Maria José Coelho Lins A. Sento-Sé, opina pelo não provimento do Recurso Voluntário, por considerar ausentes argumentos jurídicos capazes de provocar revisão do acórdão ora recorrido, posto que, compulsando os autos, verifica-se à saciedade que as imputações fiscais estão devidamente tipificadas e alicerçadas na legislação tributária estadual e o lançamento atende a todos os requisitos descritos no art. 39 do RPAF/BA, do que destaca que a JJF converteu o processo em diligência, tendo sido levada a efeito revisão fiscal com base nos livros e documentos fiscais.

Salienta que a alegação de decadência do crédito tributário deverá ser afastada em face do art. 107 do COTEB, em conformidade com o previsto no § 4º do art. 150 do CTN, que prevê o início do prazo decadencial como sendo o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador. Portanto, o prazo decadencial em relação aos fatos geradores de 2007 teve início em primeiro de janeiro de 2008 que, contados cinco anos, vê-se que a autuação que foi lavrada em 31/01/2012, com intimação do sujeito passivo em 03/11/2012 (11/04/12), ocorreu dentro do prazo legal. Aduz que na hipótese em tela, o contribuinte não recolheu o tributo e a fiscalização realizou o levantamento de ofício, sendo por via de consequência aplicável o art. 173, 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.

Ressalta que a preliminar de nulidade da Decisão de 1ª instância e do lançamento tributário sob apreço, em face da incompetência do autuante para realização de diligência fiscal, deverá ser rechaçada, visto que, nos termos do art. 148, incisos I, II e III, do RPAF, poderão ser efetivada pelo autuante, por auditor fiscal estranho ao feito ou por auditor designado pela ASTEC.

Observa que na Decisão da JJF inexistente vício ou falha, eis que o referido órgão cuidou não só de relatar com exatidão a sequência dos atos administrativos, como de motivar com clareza as razões de convencimento, tendo sido mantido o valor apurado originalmente com fundamento nas conclusões da diligência fiscal.

Opina que o requerimento de nova diligência fiscal deverá ser indeferido em razão da falta de amparo legal, uma vez que, conforme previsto no art. 147, I, “a”, e, II, “b”, do RPAF, a diligência fiscal não deverá ser acolhida em razão dos elementos probatórios dos autos revelarem-se suficientes à formação do convencimento dos julgadores e a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnico. Ademais, o sujeito passivo não logrou identificar, de forma objetiva, o número das notas fiscais capazes de comprovar o desfazimento das operações.

Quanto ao mérito, a PGE/PROFIS aduz que o autuado sustenta a improcedência da exigência fiscal sob a alegação de que a realização de nova diligência fiscal por estranho ao feito teria o condão de verificar os livros e documentos fiscais essenciais ao esclarecimento das operações de saídas e entradas. Todavia, segundo o opinativo, a diligência fiscal já realizada, às fls. 283 a 288, procede a análise criteriosa das notas fiscais e livros fiscais, descritas no demonstrativo fiscal, ratificando o levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, no qual apurou saídas de mercadorias sem os devidos registros fiscais e omissão de saídas de mercadorias tributáveis. Salienta que os números apresentados pelo contribuinte, a título exemplificativo de movimentação das mercadorias, às fls. 415 a 419, não vêm acompanhados de demonstrativo analítico, não havendo indicações específicas das supostas inconsistências existentes no levantamento fiscal.

A PGE/PROFIS ressalta a impertinência do argumento recursal para consideração de notas fiscais emitidas em 2007 e saídas em 2008, visto que restou comprovado na diligência fiscal que o autuado emitiu as notas fiscais, de fls. 442 a 485, no exercício de 2007, e, no entanto, só registrou nos seus livros fiscais de Registro de Saídas e Registro de Apuração do ICMS no exercício de 2008.

Por fim, registra inexistir dúvida quanto à 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.

Assim, ante as considerações expendidas, opina pelo improvimento do Recurso Voluntário.

## VOTO

Trata-se de Recurso de Ofício por ter a Decisão recorrida exonerado o sujeito passivo relativo ao total do débito originalmente exigido na infração 2, como também de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão da 1ª Instância, quanto à primeira infração.

Inicialmente, da análise do Recurso Voluntário, rejeito a preliminar de decadência arguida pelo sujeito passivo, relativa aos fatos geradores ocorridos até 11/04/2007, sob a alegação recursal de

que, no caso de lançamento por homologação, onde o contribuinte antecipa o pagamento, o termo inicial da contagem do prazo decadencial se dá a partir da data de ocorrência do fato gerador, conforme artigo 150, § 4º, do CTN.

E deixo de acolher tal pretensão com fundamento na previsão legal contida no próprio § 4º do artigo 150 do CTN, o qual dispõe que *“Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador...”*, do que se fundamentou a legislação pertinente no Estado da Bahia, ínsita no § 1º do art. 28 da Lei. nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia), para fixar *o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência da hipótese tributária de incidência como o momento a partir do qual se iniciaria a contagem do prazo decadencial para constituição do respectivo crédito tributário*, nos termos previstos no art. 173, I, do CTN. Assim, quando da lavratura do Auto de Infração, em 31.01.2012, cuja ciência do autuado ocorreu em 11/04/2012, não havia operado a decadência do direito de a Fazenda Estadual constituir o crédito tributário relativo aos aludidos fatos geradores, cujo termo final seria em 31/12/2012.

Ademais, devo ressaltar que, em relação à primeira infração, a data de ocorrência é de 31/12/2007, logo, não atingida pela decadência do direito de se constituir o crédito tributário, ainda mais em razão de que, embora o § 4º do artigo 150 do CTN estabeleça que o prazo decadencial, em relação aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, deva ser contado a partir da ocorrência do fato gerador, parte da 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 cinco anos previstos legalmente, é aceito pelo sujeito ativo da relação tributária. Porém, não se pode falar em “tributos sujeitos ao lançamento por homologação” quando não há oferecimento à tributação, pois, no caso concreto, conforme consta da acusação fiscal, em relação à infração 1, o contribuinte deixou de recolher o imposto, logo, não há o pagamento antecipado.

Quanto, à segunda infração, a mesma foi julgada improcedente pela Decisão recorrida, sendo objeto de análise do Recurso de Ofício interposto pela JJF, cuja exação decorre da falta de estorno de crédito fiscal de ICMS proporcional às saídas subsequentes com redução de base de cálculo, no período de janeiro a outubro de 2007, que também não caracteriza pagamento antecipado do ICMS.

Assim, nestes casos, o prazo para contagem da decadência deve ser o previsto no art. 173, I, do CTN e em conformidade com o previsto na legislação baiana. Logo, dentro deste contexto, no presente caso, o descumprimento da obrigação tributária principal, questionada pelo recorrente, também ocorreu dentro do prazo para a constituição dos aludidos créditos tributários.

Também rejeito o pedido para que seja declarada a nulidade da Decisão recorrida em razão do fato da diligência fiscal ter sido realizada por preposto fiscal não estranho ao feito, em afronta ao art. 148, II, e ao art. 150 do RPAF/99. Conforme ressaltado no opinativo da PGE/PROFIS, o art. 148, incisos I, II e III, do RPAF, estabelecem que as diligências serão realizadas pelo autuante, por auditor fiscal estranho ao feito ou por auditor designado pela ASTEC. Logo, inexiste qualquer ilegalidade o fato dos autuantes efetivarem a diligência ou análise das provas documentais das alegações aduzidas pelo sujeito passivo, em busca da verdade material, conforme determinado à fl. 526 dos autos, de cujo resultado o contribuinte foi cientificado e convidado a se pronunciar, consoante fl. 532, contudo, mantendo-se silente, conforme ocorreu no caso concreto. Por sua vez, contrariando a alegação recursal, os autuantes não são parte do processo, mas, sim, o Estado da Bahia e o sujeito passivo, conforme se pode observar do art. 121 do RPAF.

Igualmente, nos termos do art. 147, I, do RPAF, indefiro o pedido de nova diligência fiscal a fim de se apurar a veracidade dos fatos e comprovar a inexistência de omissão no recolhimento do tributo relativo à primeira infração, pois considero suficientes para formação da minha convicção os elementos constantes nos autos, às fls. 5 a 148 dos autos, inerentes a relatórios analíticos e sintéticos, como também em razão da diligência se destinar a fatos vinculados à escrituração fiscal ou a documentos que estão na posse do requerente e cujas provas ou cópias simplesmente poderiam ter sido por ele juntada aos autos como fundamento de alegações objetivas, o que não ocorreu, assim como por destinar a verificação considerada impraticável, haja vista a impossibilidade de

se retornar a fatos pretéritos, no caso em 31/12/2007, para se verificar o estoque físico inventariado pelo recorrente.

No mérito, as razões recursais repetem suas alegações de impugnação, a exemplo de que a diferença apurada no levantamento quantitativo de estoque decorre da desconsideração de diversas notas fiscais emitidas no exercício fiscalizado de 2007, cujas mercadorias saíram fisicamente no exercício de 2008. Tal alegação já foi objeto de análise pela JJF que, acertadamente, concluiu que não cabe razão ao contribuinte, pois as notas fiscais, às fls. 442 a 459, 477 e 482 a 485 dos autos, apesar de emitidas em 2007, efetivamente deram saída no exercício de 2008, logo, em consequência, encontravam-se dentro do estabelecimento do sujeito passivo e compondo do seu estoque em 31/12/2007, não sendo passível de serem contabilizadas como operações de saídas no “Levantamento Quantitativo de Saídas”, às fls. 61 a 121 dos autos, como pretende o recorrente.

Há de se registrar que a auditoria de estoque decorreu dos dados apresentados pelo autuado através dos arquivos magnéticos, tendo a auditoria de estoque sido fundamentada em levantamentos de estoques iniciais e finais, entradas e saídas por espécie de mercadorias, consoantes diversos demonstrativos em mídia eletrônica, cuja cópia foi fornecida ao sujeito passivo, conforme recibo à fl. 400 dos autos, o qual não elidiu a acusação fiscal, limitando-se a alegar que, pelo regime de competência, ao comercializar uma mercadoria, está obrigado a lançar a mutação no livro Registro de Inventário, ou seja, assim que comercializada uma mercadoria, há uma baixa contábil no estoque.

Contudo, tal alegação não restou comprovada, visto que, nos termos do art. 319 do RICMS/97, vigente à época dos fatos geradores, “*A escrituração dos livros fiscais será feita com base nos documentos relativos às operações ou prestações realizadas pelo contribuinte, sob sua exclusiva responsabilidade e na forma estabelecida pela legislação tributária*”, por sua vez o art. 330 do RICMS/97 determinava que:

*Art. 330. O livro Registro de Inventário, modelo 7 (Anexo 46), destina-se a arrolar, pelos seus valores e com especificações que permitam sua perfeita identificação, as mercadorias, as matérias-primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagem, os produtos manufaturados e os produtos em fabricação existentes no estabelecimento na data do balanço (Conv. SINIEF, de 15/12/70).*

[...]

§ 2º No livro referido neste artigo, serão também arrolados, separadamente:

*I - as mercadorias, as matérias-primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagem e os produtos manufaturados pertencentes ao estabelecimento, em poder de terceiros;*

*II - as mercadorias, as matérias-primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagem, os produtos manufaturados e os produtos em fabricação, de terceiros, em poder do estabelecimento.*

Assim, como não existe prova de que no estoque final apurado pelo contribuinte já havia “baixado” o estoque relativo às mercadorias com entrega futura, até porque não comprova a previsão legal acima para o caso concreto, conclui-se que o estoque final declarado no livro Registro de Inventário corresponde ao *fisicamente* apurado no inventário realizado em 31/12/2007 pelo sujeito passivo, sem nenhuma “baixa das entregas futuras”, e, em consequência, não se pode considerar no levantamento fiscal as notas fiscais de saídas futuras, emitidas em 2007 e saídas em 2008, sob pena de interferir no resultado da auditoria de estoque, cuja responsabilidade pela escrituração do Registro de Inventário é *exclusiva* do contribuinte, devendo ser feita a contagem física do estoque existente e não escritural, como alega o recorrente, cujo fato pretérito é impossível de se rever, uma das razões do indeferimento do seu pedido de diligência.

Por fim, em relação à alegação recursal de que o fisco não considerou a carga tributária ou redução de base de cálculo, de forma a apurar o tributo que seria devido na hipótese de regular escrituração ou ausência de omissões, o que não prescinde da incidência das alíquotas que seriam nelas aplicadas, devo esclarecer que, conforme ressaltou a PGE/PROFIS, o benefício fiscal só se aplica às operações regularmente documentadas e que se comprovem seus requisitos, ou seja, através da regular emissão de documento fiscal, o que não ocorreu no caso.

Diante de tais considerações, não dou provimento ao Recurso Voluntário.

Por fim, da análise do Recurso de Ofício, relativo à infração 2, verifica-se que a insubsistência da exigência, decorre do fato de o contribuinte ter obtido junto à Fazenda do Estado da Bahia, em 2005, Regime Especial de ICMS pelo qual faz jus ao direito de utilizar como crédito fiscal o valor do imposto anteriormente cobrado, relativo às aquisições de mercadorias e insumos em cada período de apuração, como consta literalmente do Parecer GECOT nº 2.157/2005, às fls. 487 a 489, do que conclui a JJF que tal concessão traz uma exceção à utilização proporcional dos créditos, a redução da carga tributária nas saídas, prevista no próprio *caput* do art. 97 do RICMS/97, ao fazer ressalvas às disposições expressas de manutenção dos mesmos, conforme determinação expressa do art. 10 do Decreto nº 9.332/2005, do que ressalta que o aludido Regime Especial é uma norma especial, válida e eficaz, prevalecendo sobre a norma geral, não cabendo a exigência da proporcionalidade e vedação para utilização dos créditos fiscais exigidos.

Assim, por concordar com o veredito e em respeito ao princípio da segurança jurídica, sou pelo não provimento do Recurso de Ofício.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO dos Recursos, para manter a Decisão recorrida.

#### **VOTO DIVERGENTE (Quanto à infração 1)**

Em que pese o brilhantismo do voto do Ilustre Relator, divirjo do seu entendimento quanto à infração 01.

Note-se que o Recorrente alega, desde a Impugnação, que houve um erro na escrituração do seu livro Registro de Inventário, pois, a empresa baixava a mercadoria já quando da data da sua venda, e não somente quando da data da sua respectiva saída. Alega o Recorrente que mercadorias já vendidas em exercício anterior continuaram em seu poder como “fiel depositário”, apesar de já terem sido baixadas do estoque registrado no livro Registro de Inventário.

Não há dúvidas de que o procedimento está equivocado, pois, o livro Registro de Inventário corresponde a uma contagem física das mercadorias. As mercadorias já vendidas e ainda não entregues deveriam ter sido mantidas no livro Estoque de Inventário do Recorrente, ainda que escrituradas em separado. Contudo, há de se perceber que tal erro de escrituração não é capaz de fazer nascer a obrigação tributária, a qual somente surge com a realização do fato gerador. Assim, apesar do erro cometido, se o contribuinte comprovar que o imposto já foi recolhido e que não houve prejuízo ao Erário, o Fisco não pode exigir imposto em razão de equívoco na escrituração de livros fiscais. O erro na escrituração poderia nesse caso, no máximo, acarretar multa por descumprimento de dever formal (obrigação acessória).

Destarte, há que ser concedido ao Recorrente a chance de tentar demonstrar que o seu erro de escrituração não ocasionou falta de recolhimento de imposto. Note-se que a diligência em primeira instância se limitou a solicitar ao Autuante a complementação da sua Informação Fiscal para se manifestar sobre as alegações defensivas do contribuinte. Ao se pronunciar, o Autuante manifestou entendimento de que, em síntese, não seria possível o contribuinte apresentar provas das suas alegações. Tal entendimento foi o mesmo adotado pela primeira instância e também pelo Ilustre Relator em segunda instância, o qual, *data venia*, está equivocado.

Entendo que deve ser convertido o feito em diligência para que o contribuinte tenha a chance de comprovar documentalmente as suas alegações, ou seja, há de se dar a chance ao contribuinte de tentar comprovar que as mercadorias vendidas e baixadas do livro Registro de Inventário durante o exercício de 2006, ainda constavam fisicamente no seu estoque durante o exercício de 2007, assim, como mercadorias vendidas em 2007 e somente entregues em 2008, foram baixadas do livro Registro de Inventário já em 2007, apesar de constar fisicamente em seu estoque até o ano de 2008.

A negativa de conversão do feito em diligência ofende o direito à ampla defesa e representa cerceamento do direito do Recorrente em produzir as provas que entende cabível. Conforme explicitado acima, a diligência realizada em primeira instância não oportunizou ao contribuinte a chance de provar o quanto alegado, limitou-se a pedir a opinião do Autuante sobre a possibilidade de se produzir tal prova. O fato de o Recorrente não ter se manifestado sobre a Informação Fiscal que disse que a produção de tal prova seria impossível não representa uma preclusão do seu direito de produzir as provas que entende cabível, haja vista que o processo administrativo fiscal é regido pelo princípio da verdade material.

Independentemente da valoração que seja dada à prova produzida, é direito do contribuinte a sua produção, logo, não se pode indeferir uma diligência somente porque se entende que o contribuinte não conseguirá produzir a prova necessária para elidir os fatos imputados. Tal entendimento representa cerceamento ao direito de defesa.

Diante de todo o exposto, entendo que o indeferimento do pedido de diligência representa ofensa ao direito à ampla defesa do Recorrente e acarreta a NULIDADE da infração 01.

VOTO pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário para declarar a NULIDADE da infração 01.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão unânime quanto ao Recurso de Ofício e por maioria, com voto de qualidade do Presidente, quanto ao Recurso Voluntário, **NÃO PROVER** os recursos apresentados e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 279757.0048/12-3, lavrado contra **SEMP TOSHIBA INFORMÁTICA LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 3.193.349,31**, acrescido da multa de 70%, prevista no art. 42, III da Lei n.º 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Quanto à infração 1): Conselheiros – Álvaro Barreto Vieira, Osmira Freire de Carvalho Ribeiro da Silva e Fernando Antonio Brito de Araújo.

VOTO DIVERGENTE: (Quanto à infração 1): Conselheiros – Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo, Oswaldo Ignácio Amador e Leonardo Baruch de Miranda Souza.

Sala das Sessões do CONSEF, 23 de outubro de 2013.

FERNANDO A. BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE/RELATOR

RAFAEL BARBOSA DE CARVALHO FIGUEIREDO – VOTO DIVERGENTE  
(Quanto à infração 1)

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEEIRO COSTA - REPR. PGE/PROFIS