

A. I. N° - 278996.0016/10-1  
AUTUADO - SEMP TOSHIBA INFORMÁTICA LTDA  
AUTUANTES - M<sup>a</sup> DAS GRAÇAS F. BAQUEIRO; EDUARDO A. MOREIRA TOSTA e AGILBERTO MARVILA FERREIRA  
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA  
INTERNET - 20.08.2013

**2<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0161-02/13**

**EMENTA:** ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. SAÍDAS E ENTRADAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. Tendo sido constatado no mesmo exercício, diferenças tanto de entradas omitidas como de saídas através de auditoria de estoques, deve ser exigido o imposto tomando-se por base a diferença de maior expressão monetária, no caso sobre as saídas omitidas, a qual constitui comprovação suficiente da realização de operações sem emissão da documentação fiscal exigível. Revisão fiscal confirma que o levantamento quantitativo foi feito em conformidade com a Portaria nº 445/98. Subsistência parcial em razão de comprovados erros na apuração do débito. 2. ACRÉSCIMOS TRIBUTÁRIOS. ACRÉSCIMOS MORATÓRIOS. PAGAMENTO EXTEMPORÂNEO DO IMPOSTO. O pagamento fora do prazo legal, mesmo espontâneo, está sujeito a acréscimos moratórios. Infração não elidida. Rejeitadas a nulidade suscitada na defesa e não acolhido o pedido do contribuinte para redução da multa. Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 28/12/2010, reclama ICMS e MULTA no valor total de R\$1.534.227,64, em decorrência dos seguintes fatos:

1. Falta de recolhimento do ICMS no valor R\$820.859,74, relativo às operações de saídas de mercadorias tributáveis, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entradas de mercadorias em valor inferior ao das saídas omitidas no mesmo período, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque relativo aos exercícios de 2005 e 2006, levando-se em conta para o cálculo do imposto o maior valor monetário, no caso sobre as saídas tributáveis omitidas, conforme demonstrativos às fls. 5 a 61.
2. Deixou de recolher os acréscimos moratórios, no valor de R\$713.367,90, referentes ao ICMS devido pago intempestivamente, porém espontâneo, nos meses de janeiro a abril, e setembro de 2005, janeiro a junho, e agosto de 2006, conforme demonstrativo e documentos às fls.62 a 97.

O sujeito passivo através de seu representante legal, em sua defesa às fls.251 a 276, inicialmente argüiu a decadência dos fatos geradores ocorridos de 01 de janeiro a 29/12/2005, com fulcro no artigo 150, § 4º, combinado com o artigo 173, Parágrafo Único, do Código Tributário Nacional, por entender que o fato de ter sido notificado a apresentar a documentação ou efetuar o

pagamento não interrompe a decadência, pois o Auto de Infração somente foi lavrado em 30/12/2010, decaindo o direito de efetuar o lançamento dos créditos tributários, cujos fatos geradores do ICMS ocorreram no período anterior aos cinco anos da lavratura, qual seja, 29/12/2005. Citou a jurisprudência do outro Conselho de Contribuintes sobre a decadência.

No mérito, quanto à infração 01, aduz que o trabalho se baseou nos arquivos magnéticos, relativamente aos estoques, entradas e saídas, sem que a fiscalização tivesse analisado a documentação fiscal para chegar à conclusão fiscal, mais precisamente a natureza das operações através do código da operação (CFOP), bem como o livro Registro de Inventários.

A defesa alega que:

- a) a autuação está baseada em presunção de que houve diferenças entre o estoque inicial/final decorrentes das entradas e saídas ocorridas no período;
- b) a metodologia adotada no procedimento fiscal está em desconformidade com o artigo 3º da Portaria nº 445/98, pois não foi observada a natureza jurídica de determinadas operações (compras, vendas, devoluções, remessas, retornos e outras operações), bem como, o inciso III do artigo 5º, da citada portaria;

Para mostrar que todas as operações realizadas pelo estabelecimento estão devidamente escrituradas e se encontram amparadas pelos documentos fiscais pertinentes, a título exemplificativo, juntou a planilha constante à fl. 288, referente a alguns itens de mercadorias, e a planilha à fl. 289 inerente aos códigos dos produtos autuados.

Em seguida, no corpo de peça defensiva, fls. 261 a 268, fez a comparação das quantidades apuradas pela fiscalização com as quantidades que diz se encontrarem registradas nos documentos fiscais, apontando os documentos das operações não consideradas (estoques, entradas e saídas), e operações que sofreram alterações nos códigos dos produtos, relativamente aos itens com Códigos 905131 – Micro Portátil Lince N14PB (SKD); 905074 – Micro Portátil Notebook TECRA9000(SKD SUZK10)30GDVD; 905220 – UNI.DIG.PROC.p/M.LC64DX-PLS DG-661FX p/PRATA; 905131 – Micro Portátil Lince N14PB (SKD); 602205 – TONER T2500. Para comprovar estas alegações, juntou os documentos às fls.290 a 380, representados por levantamentos e cópias de notas fiscais.

Prosseguindo, aduz que se admitindo que tenha ocorrido omissão de saídas, a alíquota de 17% aplicada para apuração do débito está incorreta, visto que os produtos objeto do levantamento fiscal (produtos de informática e de eletro-eletrônico) fazem jus ao benefício do diferimento do ICMS de acordo com os artigos 1º, 2º e 7º, do Decreto nº 4.316/95.

Assim, entende que devem ser refeitos os valores considerados devidos, aplicando-se a alíquota de 0% (produtos resultantes da industrialização) ou 3,5% (produtos acabados) prevista no artigo 7º do citado diploma legal, por ser beneficiário do tratamento nele previsto.

Com relação à infração 02, aduz que a acusação fiscal não procede, pois a maior parte das mercadorias faturadas é enviada aos clientes dentro do próprio mês do faturamento, sendo outra parcela acordada para o envio posterior, nos meses subsequentes.

Transcreveu os artigos 1º e 124 do RICMS/97, para argüir que a capitulação da infração foi feita com base no artigo 138-A já revogado. Também não acolheu o enquadramento da multa no artigo 42, inciso VIII da Lei nº 7.014/6, por entender que o fato gerador somente ocorreu com a efetiva saída da mercadoria, sendo-lhe conferido até o dia 9 do mês subsequente ao do fato gerador o pagamento do imposto, conforme capitulado no artigo 124 do RICMS/97.

Aduz ainda que tanto a aplicação da multa quanto os acréscimos monetários são absurdos, pois não houve qualquer recolhimento do imposto em atraso.

Prossegue comentando sobre o surgimento da obrigação tributária, para argumentar que a saída efetiva das mercadorias do estabelecimento é que deve ser considerado o momento da ocorrência do fato gerador do ICMS.

Por conta disso, suscita a nulidade deste item por considerar que o lançamento está eivado por erro de direito, na medida que não houve a subsunção do fato à norma no que tange a capituloção, o que entende ser insanável por retificação de ofício.

Concluindo, argumenta e requer;

(a) *Com base no § 3º do artigo 123 e no artigo 145, ambos do decreto Estadual nº 7.629/99 - RPAF, seja determinada a realização de diligéncia principalmente quanto à Infração I contida no Auto de Infração, na medida em que restou claro pelos exemplos apresentados 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.*

*A diligéncia se faz necessária para que se investigue a respeito do mérito da questão, e consiste na pesquisa, sindicância, exame, vistoria, levantamento, informação, cálculo ou qualquer outra providênciia que vise à elucidação da matéria suscitada.*

*A necessidade se dá pela impossibilidade de se comprovar caso a caso no presente recurso, bem como a quantidade de notas fiscais e outros documentos, face às operações e divergências apresentadas pela Fiscalização.*

*E, para que não reste qualquer dúvida, a Impugnante disponibilizará toda a documentação necessária para a conclusão de que o registro dos estoques, entradas e saídas estão corretos, não havendo qualquer omissão, sendo que, tal providênciia somente se dará com o exame de tais documentos, o que não foi realizado adequadamente durante à Fiscalização (caso o tivesse, certamente não daria origem à presente autuação).*

(b) *O recebimento e o conhecimento da presente Impugnação, com a conseqüente desconstituição do crédito tributário e o cancelamento do auto de infração, com o que se está fazendo JUSTIÇA.*

Protesta ainda, pela ulterior juntada de documentos necessários a comprovar a veracidade dos fatos.

Na informação fiscal às fls. 384 a 388, quanto a argüição de decadênciia, os autuantes argumentam não assistir razão ao defenedente, conforme artigo 965, do RICMS/97, que trata expressamente sobre a matéria.

Quanto à aplicação da alíquota de 17% em detrimento da que dispõe do Decreto nº 4.316/95 expressam seu entendimento de que o benefício não alcança operações que transgridem à legislação tributária, ou seja, que não há que se aplicar benefício em base de cálculo que apurou omissão de saídas de mercadorias (sem a efetiva emissão de nota fiscal).

Quanto ao item relativo a falta de recolhimento dos acréscimos tributários, esclarecem que o Impugnante emitia a nota fiscal de venda da mercadoria em um determinado mês, com o devido destaque do ICMS, e somente registrava esta nota fiscal quando da efetiva saída da mercadoria, momento no qual recolhia o ICMS.

A título de exemplo, diz que era faturada uma determinada mercadoria no mês de dezembro de 2005, com destaque do ICMS, não registrava nem recolhia o imposto. No mês de fevereiro de 2006, quando dava saída da mercadoria, registrava a nota fiscal emitida em dezembro de 2005 e recolhido no mês seguinte, 09/03/06, o valor do imposto sem

qualquer acréscimo.

Salientam que algumas "supostas diferenças de estoque" apontadas pelo Impugnante foram feitos ajustes necessários aos números de inventário referente a essas notas fiscais.

Melhor esclarecendo, dizem que para que o estoque de determinada mercadoria em 31/12 apresentasse o seu saldo correto foi necessário somar ao valor do inventário as quantidades de mercadorias faturadas naquele ano e que ainda não haviam dado saída efetiva (somente ocorreu no ano seguinte). Observam que acaso isto não tivesse sido feito o levantamento quantitativo por espécie de mercadorias apresentaria distorção real com a quantidade de mercadorias efetivamente inventariada pela Impugnante, fato que durante à ação fiscal foi esclarecido pelo autuado sobre esses ajustes que deveriam ser realizados em razão do modus *operandi* em relação às saídas efetivas em exercícios posteriores.

No tocante ao percentual da multa aplicada, dizem que não lhes cabem qualquer tipo de manifestação.

Declararam não se opor à revisão fiscal pretendida pela Impugnante, cuja competência cabe ao órgão julgador.

Considerando que todos os itens foram impugnados com base nas razões defensivas alinhadas na peça defensiva às fls. 251 a 276, conforme levantamentos e documentos às fls. 288 a 289, e os autuantes não prestaram a informação fiscal às fls. 384 a 388 com clareza e precisão, abrangendo todos os aspectos da defesa com fundamentação, conforme determina o § 6º do artigo 127 do RPAF/99.

Conforme despacho de diligência à fl. 393, na Pauta Suplementar do dia 24/05/2011, foi proposta pelo Relator e acolhida pelos demais membros desta 2ª JJF, pela conversão do processo à Infaz de origem para que os autuantes ou auditor fiscal designado, efetassem revisão fiscal tomando por base os equívocos apontados na defesa, notadamente os documentos relacionados à fl. 277, de modo a comprovar se não foi observada a natureza das operações; se houve erros nos estoques consignados na auditoria de estoques, e se houve alteração nos códigos dos produtos citados pelo autuado, com repercussão no levantamento quantitativo.

Foi recomendado que fossem efetuados os ajustes necessários na auditoria de estoques decorrentes das verificações citadas, elaborando os respectivos demonstrativos, e indicando o real valor do débito a ser exigido, se fosse o caso.

No caso da infração 02, que fossem anexadas cópias das notas fiscais, por amostragem, consignadas no levantamento às fls. 62 a 95, na terceira coluna ("NF") e na quinta coluna ("NE"), além de cópias do livro Registro de Saídas.

Os autuantes na informação fiscal à fl. 395, atendendo ao pedido do órgão julgador, sustentam que os argumentos defensivos do autuado, foram devidamente apreciados na Informação Fiscal (fls. 384 a 388), e aduzem que em nova verificação não constataram nenhum fato novo capaz de modificar o entendimento anterior, afirmando que ao contrário do alegado na defesa, observaram os critérios operacionais e modus operandis do estabelecimento.

Sugeriram ao Relator que o Auto de Infração seja encaminhado à Supervisão da IFEP INDÚSTRIA, para que esta designasse Auditor Fiscal estranho ao feito para realização de REVISÃO FISCAL e cumprimento da Diligência de fls. 393.

Considerando a justificativa dos autuantes para a não realização da diligência, e ainda, que a realização de revisão fiscal necessitará de exame de todo o levantamento, e deveria ser feita na própria repartição fazendária de origem, conforme despacho às fls. 398 a 399, na Pauta Suplementar do dia 24/11/2011, foi proposta pelo Relator e acolhida pelos demais membros desta 2ª JJF, pela conversão do processo à INFRAZ DE ORIGEM para que fosse indicado auditor fiscal

estrano ao feito para realizar revisão fiscal, tomando por base os levantamentos fiscais em confronto com a defesa e a informação fiscal, no sentido de:

**INFRAÇÃO 01**

1. *Tomando por base os equívocos apontados, fls.261 a 268 e os levantamentos e demonstrativos juntados à peça defensiva, fls.290 a 380, confirmar se tais documentos comprovam a alegação defensiva de que a metodologia adotada no procedimento fiscal está em desconformidade com o artigo 3º da Portaria nº 445/98, qual seja, que não foi observada a natureza jurídica de determinadas operações de acordo com os respectivos CFOPs (compras, vendas, devoluções, remessas, retornos e outras operações);*
2. *Conferir se as quantidades dos estoques consignadas na auditoria de estoques estão conforme o Registro de Inventário.*
3. *Verificar de houve alteração nos códigos dos produtos, com Códigos 905131 – Micro Portátil Lince N14PB (SKD); 905074 – Micro Portátil Notebook TECRA9000(SKD SUZK10)30GDVD; 905220 – UNI.DIG.PROC.p/M.LC64DX-PLS DG-661FX p/PRATA; 905131 – Micro Portátil Lince N14PB (SKD); 602205 – TONER T2500, com repercussão no levantamento quantitativo..*
4. *Tendo em vista que os produtos objeto do levantamento fiscal (produtos de informática e de eletro-eletrônico) fazem jus ao benefício do diferimento do ICMS de acordo com os artigos 1º, 2º e 7º, do Decreto nº 4.316/95, verificar quais produtos foram resultantes de industrialização e quais produtos se tratam de produtos acabados, aplicando sobre as diferenças a alíquota prevista no artigo 7º do citado diploma legal, por ser beneficiário do tratamento nele previsto.*
5. *Efetuar os ajustes necessários na auditoria de estoques decorrentes dos itens precedentes ou de qualquer outro equívoco que venha a ser apurado na revisão fiscal.*
6. *Concluso o trabalho revisional, se houver alteração nos itens auditados pelos autuantes, elaborar os respectivos demonstrativos, indicando o real valor do débito a ser exigido, se for o caso.*

**INFRAÇÃO 02**

*Esclarecer a sistemática operacional do estabelecimento no tocante a emissão e escrituração das notas fiscais objeto da autuação. Pede-se que sejam anexadas cópias das notas fiscais, por amostragem, consignadas no levantamento às fls.62 a 95, na terceira coluna (“NF”) e na quinta coluna (“NE”), além de cópias do livro Registro de Saídas.*

Conforme despacho de fl.403 o Inspetor Fazendário determinou a designação de Auditor Fiscal estranho ao feito. Atendendo tal pedido, o Supervisor da Infaz de origem encaminhou o processo a Dijalma Moura de Souza, fl.404, para:

- 1) *Revisão Fiscal do levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, em conformidade com as instruções da Portaria nº 445/98, conforme determinação da 2ª. JJF, às fls. 398 e 399, obedecendo as solicitações do Relator, expressas nos itens 1 a 5 (fls. 398 e 399);*
- 2) *esclarecimento da sistemática operacional do estabelecimento no tocante a emissão e escrituração das notas fiscais objeto da Infração 02, também objeto de solicitação às fls. 399.*

Às fls. 405 a 410, auditor fiscal estranho ao feito designado, informou que realizou a revisão fiscal solicitada pelo órgão julgador, tendo prestado as seguintes informações.

Informou que realizou novo levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, obedecendo criteriosamente as instruções da Portaria nº 445/98, cujos demonstrativos analíticos encontram-se anexos, para a revisão determinada pela 2ª. JJF dos valores apontados na Infração 01.

Diz que foram observados, ainda, os seguintes critérios visando à correta apuração da base de cálculo das omissões identificadas:

- 1) *O contribuinte informou, conforme planilha anexa, os CFOP's que devem compor o levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadoria e os mesmos foram considerados.*
- 2) *Foram agrupados num único código (de produto) as mercadorias com mesma descrição, a exemplo das citadas na Defesa e referidas na solicitação de diligência (fls. 398 e 399 e 289 a 292).*
- 3) *Foram analisadas e incluídas e/ou excluídas as Notas Fiscais relacionadas pelo Contribuinte (fls. 397 a 380, intercaladas).*
- 4) *Consignamos nos demonstrativos de AUDITORIA DE ESTOQUES as quantidades registradas no livro de Registro de Inventário, cópias às fls. 141 a 241.*
- 5) *Foram aplicadas as alíquotas/carga tributária efetiva prevista no Decreto nº 4.316/95.*
- 6) *Foram realizados os ajustes necessários e elaborados novos demonstrativos cujas cópias fazem parte deste trabalho revisional.*

Assim, tendo por base o novo levantamento quantitativo por espécie de mercadoria elaborado, conclui que os valores do Demonstrativo de Débito da Infração 01 foram retificados para:

Data Ocor.	Data Vcto.	B. Cálculo	Aliq.%	Multa (%)	V. em R\$
31/12/2005	31/12/2005	196.136,82	17	70	33.343,26
31/12/2006	31/12/2006	2.714.024,88	17	70	461.384,23

Quanto aos quesitos formulados pelo Relator da 2ª. Junta de Julgamento Fiscal, expôs o que segue:

- 1) *Confirmamos a obediência da Portaria nº 445/98 no trabalho realizado pelos Autuantes. A dúvida levantada quanto à inclusão de CFO's que não movimentam efetivamente mercadorias não deve ter sido dirimida no âmbito da ação fiscal, tanto por Autuantes quanto por Contribuinte, fato este que ocorreu na revisão fiscal.*
- 2) *Detectamos alguns equívocos na transcrição das quantidades do livro de Registro de Inventário para os demonstrativos elaborados pelos Autuantes. Tal fato deve ter ocorrido em virtude de uma mesma mercadoria constar mais de uma vez registrada no livro de Registro de Inventário, em folhas distintas, e quantidades diferentes.*
- 3) *Constatamos a movimentação de uma mesma mercadoria, a partir da sua descrição, com diferentes códigos. Este erro de escrituração foi cometido pelo Contribuinte e é passível de penalidade. As repercuções foram sanadas no novo levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, objeto desta revisão.*
- 4) *Este revisor utilizou as alíquotas previstas no Decreto nº 4.316/95, em benefício do Contribuinte.*
- 5) *Os ajustes necessários foram realizados dando origem a nova base de cálculo, cujos demonstrativos estão anexos.*
- 6) *Foram elaborados novos demonstrativos, a partir do novo levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadoria, em conformidade com as instruções da Portaria nº 445/98.*

Quanto à Infração 02, esclareceu que o Contribuinte adota uma sistemática com "dois pesos e duas medidas". No caso das Notas Fiscais que alega o defendantee não terem sido consideradas no

levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias, cuja emissão ocorreram no exercício em exame, e que parte das omissões de saídas ocorreram devido ao fato delas não terem sido consideradas no exercício da sua emissão, o revisor fiscal informou que essas mesmas notas fiscais não estão escrituradas nos livros fiscais do período do levantamento e sim de outro.

Além disso, que essas mesmas Notas Fiscais, ainda, foram objeto da cobrança de acréscimos moratórios uma vez que as saídas, baixadas no estoque, foram objeto de período anterior ao do seu registro. Frisa que baixa no estoque configura-se em saída do estabelecimento, transmissão de propriedade ou mesmo saída a qualquer título.

Ressalta que a redução do Crédito Tributário exigido na Infração 01 deveu-se, principalmente, ao fato de ter considerado no levantamento quantitativo por espécie de mercadorias Notas Fiscais emitidas nos exercícios de competência, mesmo só tendo sido escrituradas em exercício diferente (posterior). Obedeceu, portanto, a data de emissão destacada no documento fiscal, atendendo às declarações do Contribuinte na sua peça defensiva.

Assim, o revisor fiscal convalidou o acerto da exigência da Infração 02, que exige os acréscimos moratórios pelo recolhimento do ICMS fora do mês de competência, calculado na forma regulamentar (fls. 62 a 95).

Os autuantes, fl. 471, declararam ciente do resultado da revisão fiscal, e encaminharam o processo para a Supervisão da IFEP Indústria, que por sua vez, remeteu o processo para o órgão preparador da Infaz para que fosse intimado o autuado para se manifestar sobre a referida revisão.

Conforme intimação e AR dos Correios, fls. 473 a 474, o sujeito passivo, mediante intimação, foi cientificado da revisão fiscal, tendo, em 24/01/2013, fl. 475, requerido dilação do prazo por 20 (vinte) dias para apresentação de manifestação, considerando o grande volume de documentos e operações envolvidas.

Posteriormente, em 18/02/2013, fl. 480, voltou a requer dilação de prazo por mais 20 (vinte) dias, tendo em vista a alegação de que as constatações na revisão fiscal demandam análise minuciosa e obtenção de documentação pertinente aos fatos alegados.

Em 11/03/2012, apresentou sua manifestação, fls. 492 a 499, nos seguintes termos.

Inicialmente, relembrou que na infração 01, a fiscalização alegou que houve uma série de omissões de saídas de mercadorias, e aduz que após a apresentação da impugnação, rebatendo todos os itens da infração, especialmente no que tange ao item 1 do [AIIM], foi realizada revisão fiscal sendo que esta culminou com as seguintes conclusões relacionadas com o item 1, vejamos:

- 1) confirmou que os CFOP's devem compor o levantamento quantitativo por espécie de mercadoria;*
- 2) a revisão fiscal considerou o agrupamento num único código as mercadorias com a mesma descrição;*
- 3) a revisão fiscal considerou apenas as NF anexadas na defesa;*
- 4) a revisão fiscal considerou as quantidades registradas no livro Registro de Inventário;*
- 5) foram aplicadas as alíquotas efetivas prevista no Dec. 4316/95.*

Aduz que, não obstante o trabalho de revisão fiscal ter reduzido em parte o montante autuado no item 1, entende, a defendant, que há necessidade de nova revisão para fins de constatar a total ausência de omissões.

Diz que na defesa foi anexada planilha que demonstrava, a título exemplificativo, as inconsistências que incorreram os fiscais quando da lavratura do AIIM.

Salienta que deixou claro que não havia como anexar todas as Notas Fiscais em razão da enorme quantidade de documentos envolvidos nas operações, mas que tais documentos estariam, como sempre estiveram, à disposição do fisco para verificação em trabalho de revisão fiscal, inclusive que anexou demonstrativo completo com todas as movimentações questionadas na presente autuação, planilha resumo das operações e diferenças apontadas, porém, que a revisão não confirmou a verificação de todos os documentos fiscais envolvidos na operação, pois não analisou fisicamente os mesmos.

Para fundamentar sua alegação, tomando como exemplo o código 9051131 para o ano de 2005, disse que AIIM original constava uma omissão de 31 saídas. Observou que na defesa esclareceu que não haviam omissões, conforme livro de inventário, visto que, essas 31 omissões na verdade eram entradas e saídas que a fiscalização original não verificou. Chama a atenção que na revisão fiscal, tem-se, agora, 24 omissões de saídas, ou seja, a revisão fiscal, segundo o defendant, levou em linha de conta a planilha elaborada na defesa, nem as informações de que não estavam anexadas todas as NF em razão do volume envolvido.

Assevera que caberia ao fiscal revisor analisar diretamente na empresa tais documentos para fins de confirmar, ou não, os argumentos de sua defesa, motivo pelo qual, entende ser necessária nova revisão antes do julgamento de primeira instância, pois, mais uma vez, reitera que a grande quantidade de documentos envolvidos na operação inviabiliza a sua juntada, além do que não se mostra necessária a anexação de tais cópias, eis que os originais estão disponíveis para validação e análise do fiscal.

Neste sentido, anexou novo demonstrativo completo com todas as movimentações, requerendo, por isso, nova análise da fiscalização, pois, em que pese a revisão realizada, ainda permanecem operações realizadas pelo contribuinte devidamente escrituradas e desconsideradas pela fiscalização (documento apresentado com esta manifestação em mídia digital em razão do volume das movimentações), razão por que reitera, quanto a item 1, que seja realizada nova revisão fiscal com a verificação física dos documentos pela fiscalização.

Quanto ao item 2, assinala que foi autuado sob a [suposta] necessidade de recolhimento de ICMS relativo às saídas efetivas de mercadorias concernentes às Notas Fiscais em exercício posterior à sua emissão, correspondentes às saídas de mercadorias tributáveis, cuja data de emissão da Nota Fiscal consta o ano de 2004 e as datas de saídas das mercadorias foram em 2005 e nas Notas Fiscais de saídas de mercadoria tributáveis com data de emissão em 2005, cujas efetivas saídas foram em 2006.

Salienta que, a revisão sem observar suas alegações constantes da defesa, manteve intacto o item 2 do AIIM, sob o fundamento de que o autuado estaria usando “dois pesos e duas medidas”.

Não concordou com tal assertiva, e reiterou que a maior parte das mercadorias são enviadas aos clientes dentro do próprio mês do faturamento, sendo outra parcela acordada para o envio posterior das mercadorias, vale dizer, nos meses subsequentes.

Destaca que esse tipo de autuação já foi devidamente rechaçado pelo CONSEF que em outras oportunidades teve de decidir sobre o tema, aliás, em autuação idêntica à esta, na qual a 1<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal deu provimento do recurso da defendant no AIIM nº 279757.0047/12-7, sob o seguinte fundamento:

*“Quanto a essa argumentação, vale consignar aqui o que foi dito na análise da infração 01, ou seja, a emissão da nota fiscal não caracteriza a ocorrência do fato gerador do ICMS. Verdadeiramente, o fato gerador da obrigação principal, no caso em tela, somente ocorre quando da efetiva saída da mercadoria. Desse modo, há que se considerar ainda existentes no estoque aquelas mercadorias que, apesar de terem as Notas Fiscais*

*emitidas em 2006, somente tiveram a efetiva saída do estabelecimento em 2007.*

....

*No caso deste item da autuação, 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.”*

Ressalta que a efetiva saída da mercadoria faz incidir o Fato Gerador surgindo a obrigação do recolhimento do ICMS nos termos do art. 1º, I e art. 2º, I do RICMS/BA, sendo que nos temos do art. 124 do RICMS/BA na redação do Decreto nº 6.284/97 é o dia 9 do mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador e não a data da emissão da Nota Fiscal, pois que a data da emissão da NF não necessariamente coincide com o surgimento da hipótese de incidência (H.I). Transcreve lição de professor de direito tributário sobre o momento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

Aduz que lhe causa estranheza o fato da exigência na presente autuação, já que há expressa previsão do RICMS/BA para a modalidade análoga de operação. Exemplificou que na venda para entrega futura, conforme o art. 411 do referido diploma legal na redação do Decreto 6.284/97, o contribuinte pode emitir NF para simples faturamento, abrangendo todo o volume de produtos solicitados pelo cliente, apenas para registro da venda contratada, SEM INCIDÊNCIA DO ICMS, e sem anotação de transportador ou da data da saída do estabelecimento. Isso porque a lei ordinária respectiva, vale dizer, o RICMS/BA na redação do Decreto 6.284/97 em seu artigo 1º, I, parágrafo 5º, c/c o art. 2º, I, determina como ocorrência do fato gerador a SAÍDA DA MERCADORIA DO ESTABELECIMENTO DO CONTRIBUINTE.

Por fim, reitera, todos os termos da defesa, e também, a necessidade de se acatar que há decadência dos fatos geradores ocorridos anteriormente a 29/12/2005, conforme fundamentação constante da defesa.

Finaliza, reiterando todos os termos da defesa, esperando que seja realizada nova diligência para revisão fiscal do que ainda permanece no AIIM relativamente ao item 1, por entender que não foi contemplada a verificação de todos os documentos fiscais envolvidos na operação, bem como, ao final, seja acolhida a decadência dos fatos geradores ocorridos anteriormente a 29/12/2005 e, por fim, que sejam acolhidos os fundamentos para improcedência do item 2 do AIIM.

## VOTO

Preliminarmente, analisando a argüição decadência dos fatos geradores do período de 01 de janeiro a 29 de dezembro de 2005, verifico que não assiste razão ao defendant, senão vejamos.

A discussão reside pois na possibilidade ou não de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário relativo ao período citado, ante a disposição do artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

A controvérsia que se estabelece, por conseguinte, diz respeito à matéria das exigências no citado período. Instaura-se em questionamento jurídico, quer seja, se houve ou não lançamento válido pelo Fisco, diante da regra de caducidade do direito de o Fisco de constituir o crédito tributário.

Consoante o disposto no artigo 173, inciso I, do CTN, "o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 05 (cinco) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado".

Já o parágrafo único do mesmo artigo reza que "o direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, 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".

Ou seja, o entendimento no âmbito do CONSEF é de que a regra geral em matéria de decadência, no que toca ao ICMS, é de que o fisco tem 05 (cinco) anos, a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que se venceu o prazo para pagamento fixado na legislação, para formalizar o crédito tributário respectivo não pago no todo ou em parte à época própria, sob pena de caducidade do direito ao crédito pelo seu não exercício.

No presente caso, para o crédito tributário vencido nos citados períodos, considerando-se que o lançamento ocorreu em 28/12/2010, a contagem de prazo para a Fazenda Pública proceder à constituição do crédito tributário iniciou-se em 01/01/2005, findando-se em 31/12/10.

No mérito, o auto de infração contempla duas infrações, sendo ambas impugnadas.

#### Infração 01

Neste item foi exigido imposto no valor de R\$820.859,74, relativo às operações de saídas de mercadorias tributáveis, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entradas de mercadorias em valor inferior ao das saídas omitidas no mesmo período, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque relativo aos exercícios de 2005 e 2006, levando-se em conta para o cálculo do imposto o maior valor monetário, no caso sobre as saídas tributáveis omitidas, conforme demonstrativos às fls. 5 a 61.

O lançamento foi impugnado com base em duas premissas:

1. Que a autuação está baseada em presunção de que houve diferenças entre o estoque inicial/final decorrentes das entradas e saídas ocorridas no período, e que a metodologia adotada no procedimento fiscal está em desconformidade com o artigo 3º da Portaria nº 445/98, pois não foi observada a natureza jurídica de determinadas operações (compras, vendas, devoluções, remessas, retornos e outras operações), bem como, o inciso III do artigo 5º, da citada portaria.
2. Que a alíquota de 17% aplicada para apuração do débito está incorreta, visto que os produtos objeto do levantamento fiscal (produtos de informática e de eletro-eletrônico) fazem jus ao benefício do diferimento do ICMS de acordo com os artigos 1º, 2º e 7º, do Decreto nº 4.316/95, cuja alíquota devida diz deve ser de 3,5% (produtos acabados) prevista no artigo 7º do citado diploma legal, por ser beneficiário do tratamento nele previsto.

Para fundamentar sua alegação defensiva, o autuado a título exemplificativo, juntou a planilha constante à fl.288, referente a alguns itens de mercadorias, e a planilha à fl. 289 inerente aos códigos dos produtos autuados, citando itens, que segundo o defendant, sofreram alterações nos códigos dos produtos, relativamente aos itens com Códigos 905131 – Micro Portátil Lince N14PB (SKD); 905074 – Micro Portátil Notebook TECRA9000(SKD SUZK10)30GDVD; 905220 – UNI.DIG.PROC.p/M.LC64DX-PLS DG-661FX p/PRATA; 905131 – Micro Portátil Lince N14PB (SKD); 602205 – TONER T2500, fls.290 a 380.

Diante de tais alegações defensivas, ou seja, de comprovados equívocos no procedimento fiscal, o processo foi baixado em diligência, conforme despacho às fls.398 a 399, cujo trabalho revisional foi feito, por determinação da autoridade competente, por auditor fiscal estranho ao feito, que

trouxe aos autos a comprovação necessária para o deslinde das questões suscitadas na defesa, tendo o sujeito passivo exercido a ampla defesa e o contraditório.

Na análise dos documentos que compõem o processo, em especial, as conclusões constantes na revisão fiscal procedida por fiscal estranho ao feito, que as acolho, dado que foram atendidos os questionamentos do órgão julgador, com o refazimento do levantamento quantitativo, obedecendo criteriosamente as instruções da Portaria nº 445/98, sendo informado e adotado o que segue:

- 1) *O contribuinte informou, conforme planilha anexa, os CFOP's que devem compor o levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadoria e os mesmos foram considerados.*
- 2) *Foram agrupados num único código (de produto) as mercadorias com mesma descrição, a exemplo das citadas na Defesa e referidas na solicitação de diligência (fls. 398 e 399 e 289 a 292).*
- 3) *Foram analisadas e incluídas e/ou excluídas as Notas Fiscais relacionadas pelo Contribuinte (fls. 397 a 380, intercaladas).*
- 4) *Consignamos nos demonstrativos de AUDITORIA DE ESTOQUES as quantidades registradas no livro de Registro de Inventário, cópias às fls. 141 a 241.*
- 5) *Foram aplicadas as alíquotas/carga tributária efetiva prevista no Decreto nº 4.316/95.*
- 6) *Foram realizados os ajustes necessários e elaborados novos demonstrativos cujas cópias fazem parte deste trabalho revisional.*

Desta forma, acolho integralmente o resultado acima, pois a revisão fiscal observou tudo o quanto alegado na defesa, notadamente em relação aos itens com Códigos 905131 – Micro Portátil Lince N14PB (SKD); 905074 – Micro Portátil Notebook TECRA9000(SKD SUZK10)30GDVD; 905220 – UNI.DIG.PROC.p/M.LC64DX-PLS DG-661FX p/PRATA; 905131 – Micro Portátil Lince N14PB (SKD); 602205 – TONER T2500.

O autuado, por seu turno, ao tomar conhecimento da revisão fiscal limitou-se a insistir que o trabalho fiscal continua errado, exemplificando que a mercadoria com Código 9051131 para o ano de 2005, originalmente constava uma omissão de 31 saídas e na revisão foi apurada uma omissão de saídas de 24 unidades, alegação essa, que não corresponde com a revisão fiscal, visto que nesta, ao invés de omissão de saídas, foi apurada a quantidade de 36 unidades de omissão de entradas, para a qual não foi exigido o imposto.

Quanto a pretensão do contribuinte para que, sobre as omissões de saídas, seja aplicada a alíquota de 3,50%, verifico que esta questão foi devidamente observada na revisão fiscal, para o caso dos produtos que foram montados no estabelecimento, conforme se infere no demonstrativo às fls. 411 e 413, sendo aplicadas as respectivas alíquotas conforme a natureza de cada mercadoria.

Portanto, considerando o resultado da revisão fiscal, entendo que o levantamento apresentado pelo autuado em sua peça defensiva não elide o resultado apurado no trabalho revisional. Ademais, os levantamentos e os demonstrativos da auditoria de estoques são auto-explicativos e se encontram dentro das formalidades legais, posto que, foram observadas as rotinas previstas na Portaria nº 445/98 (art.3º, III), conforme alinhado acima.

Assim, tendo sido apurado no trabalho revisional diferenças tanto de entradas como de saídas, foi correta a exigência sobre a diferença de maior valor monetário (as de saídas), nos montantes de R\$628.527,52 e R\$5.998.651,67, para os anos de 2005 e 2006, respectivamente, considero parcialmente subsistente o item 01, nos valores dos débitos apurados na revisão fiscal, quais sejam: R\$33.343,26 e R\$461.384,23, conforme demonstrativos às fls.440/467 para 2005, e 411/439 para 2006.

## Infração 02

Cuida este item da autuação da cobrança de acréscimos moratórios, no valor de R\$713.367,90, referentes ao ICMS devido pago intempestivamente, porém espontâneo, nos meses de janeiro a abril, e setembro de 2005, janeiro a junho, e agosto de 2006, conforme demonstrativo e documentos às fls. 62 a 97.

Ou seja, a acusação fiscal é de que foi recolhido o ICMS devido fora do prazo estabelecido no artigo 124, inciso I, do RICMS/97, sem recolher os acréscimos moratórios devidos, nos termos do artigo 138-B do RICMS/97.

Em preliminar, o autuado suscitou a nulidade deste item, em razão de constar no enquadramento legal o artigo 138-A do RICMS/97, já revogado. Tem razão o autuado, o artigo correto é o 138-B. Contudo, conforme previsão expressa do art. 19 do RPAF/99, a indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal. No caso, pela descrição do fato está evidente o motivo do lançamento, inclusive o autuado dele se defendeu conforme demonstram suas razões meritórias.

A elucidação da questão passa, necessariamente, pela análise da legislação que serve de referência à matéria, cumprindo-nos transcrever, para melhor visualização, os dispositivos legais respectivos.

*Art. 1º O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), de que tratam o art. 155, inciso II, §§ 2º e 3º, da Constituição da República Federativa do Brasil e a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, tem como fatos geradores:*

*I - as operações relativas à circulação de mercadorias;*

*Art. 124. O recolhimento do ICMS será feito (art. 980):*

*I - até o dia 9 do mês subsequente ao da ocorrência dos fatos geradores:*

*Art. 138-B. Os acréscimos moratórios, incidentes a partir de janeiro de 2001, serão calculados segundo os seguintes critérios (Lei nº 7753/00):*

*I - sobre os débitos denunciados espontaneamente, incidirão apenas acréscimos moratórios equivalentes 0,11% (onze centésimos por cento) ao dia, limitados a 10% (dez por cento), mais a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC) para títulos federais, acumulada mensalmente até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e 1% (um por cento) relativo ao mês em que o pagamento estiver sendo efetuado;*

*II - sobre os débitos reclamados em lançamento de ofício, a partir de 30 (trinta) dias de atraso, incidirão acréscimos equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC) para títulos federais, acumulada mensalmente até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e 1% (um por cento) relativo ao mês em que o pagamento estiver sendo efetuado.*

*Parágrafo único. A partir de 1º de janeiro de 2006, também incidirão acréscimos moratórios sobre os débitos reclamados em lançamento de ofício decorrentes do descumprimento de obrigação tributária acessória, na forma prevista no inciso II deste artigo.*

*Art. 139. Os acréscimos moratórios serão calculados sobre o valor do tributo atualizado monetariamente:*

*I - na data do recolhimento;*

*II - na data do depósito integral do débito tributário em conta bancária que assegure atualização monetária;*

*III - na data de sua inscrição em Dívida Ativa*

É manifesto que pagamento de tributo fora do prazo enseja a cobrança dos acréscimos moratórios, de acordo com a legislação tributária acima transcrita, que dispõe acerca da matéria e impõe a obrigatoriedade de recolhimento dos acréscimos moratórios.

O sujeito passivo não se insurgiu quanto a obrigatoriedade no recolhimento dos acréscimos moratórios e não contestou os números constantes no levantamento fiscal às fls. 62 a 97. No entanto, em sua impugnação alegou que a maior parte das mercadorias faturadas é enviada aos clientes dentro do próprio mês do faturamento, sendo outra parcela acordada para o envio posterior, nos meses subsequentes, razão porque entende que o lançamento é insubstancial.

Pelo que se vê, a questão está relacionada apenas a partir de quando deve ser contado o prazo para recolhimento do imposto devido.

Ressalto que esta questão foi esclarecida por ocasião da revisão fiscal, cujas notas fiscais objeto deste item também foram utilizadas no levantamento quantitativo de que cuida a Infração 01. No caso da Infração 01, o autuado aceita que os documentos fiscais sejam considerados no exercício de sua emissão, enquanto que para a Infração 02, sustenta que deve ser considerada a data do ano seguinte.

Comungo com o revisor fiscal no sentido de que os documentos devem ter o mesmo tratamento, ou seja, considerados na data de sua emissão e escrituração nos livros fiscais, pois não é devida a sistemática adotada pelo contribuinte de que as notas fiscais sejam consideradas no levantamento quantitativo de 2005, por exemplo, mas somente as registraram no ano de 2006, e recolheu o ICMS sem nenhum acréscimo moratório, no mês do seu registro. Além do mais, ainda que se aceitasse a tese do contribuinte, os documentos apresentados na defesa são incapazes de confirmar as datas em que as mercadorias deram saídas do estabelecimento.

Assim, o revisor fiscal convalidou o acerto da exigência da Infração 02, que exige os acréscimos moratórios pelo recolhimento do ICMS fora do mês de competência, calculado na forma regulamentar (fls. 62 a 95).

Desse modo, acolho a conclusão da revisão fiscal, tendo em vista que foi correto o procedimento fiscal em considerar que a contagem do prazo para recolhimento do imposto devido nos documentos fiscais objeto da autuação, nas datas de suas emissões.

Quanto à alegação de que tanto a aplicação da multa quanto os acréscimos monetários são absurdos, restando caracterizado que houve recolhimento do imposto em atraso neste processo, é devida a multa prevista no artigo 42, inciso VIII, da Lei nº 7.014/96 e os respectivos acréscimos legais.

Mantida a multa que foi aplicada.

Quanto à jurisprudência citada na defesa (Acórdão JJF nº 0217-01/12), considero que inaplicável neste processo, pois o lançamento tributário dos itens discutidos nos autos foi objeto de revisão fiscal, cujas conclusões não se assemelham com as do citado julgamento.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, no valor de R\$ 494.727,49, alterando-se o demonstrativo de débito da infração 01 para:

Data Ocorr.	Data Vcto.	B. Cálculo	Aliq.%	Multa	Valor em R\$
31/12/2005	31/12/2005	196.136,82	17	70 %	33.343,26
31/12/2006	31/12/2006	2.714.024,88	17	70%	461.384,23

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **278996.0016/10-1**, lavrado contra **SEMP TOSHIBA INFORMÁTICA LTDA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$494.727,49**, acrescido da multa de 70%, previstas no artigo 42, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa no valor por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$713.367,90**, prevista no inciso VIII do citado dispositivo legal e dos acréscimos moratórios conforme estabelece a Lei nº 9.837/05.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, do RPAF//99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº **13.537/11**, com efeitos a partir de **20/12/11**.

Sala das Sessões do CONSEF, 08 de agosto de 2013.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE/RELATOR

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA – JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – JULGADORA