

PROCESSO - A. I. Nº 281081.0001/10-0
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e TIM NORDESTE S/A.
RECORRIDOS - TIM NORDESTE S/A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0207-01/13
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS
INTERNET - 05/05/2014

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C.JF Nº 0099-12/14

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. Mediante diligências realizadas pelos autuantes e por auditor fiscal estranho ao feito, restou comprovada a ocorrência de omissão de operações de saídas de mercadorias em valor inferior ao originalmente lançado. Infração subsistente em parte. Afastadas as arguições de nulidade, a preliminar de decadência e indeferido o pedido de diligência. 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 18/08/10 para lançar o ICMS no valor de R\$6.000.608,44, acrescido da multa de 70%, que deixou de ser recolhido em razão de omissão de operações de saídas de mercadorias tributáveis, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e sem a respectiva escrituração, devido à falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apuradas mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias, no exercício de 2005, levando-se em conta, para cálculo do imposto, o maior valor monetário – o das saídas tributáveis.

Consta, ainda, que o contribuinte prestou diversos esclarecimentos sobre o roteiro de estoque e suas especificidades, quando validou os códigos CFOPs utilizados pela fiscalização, para cruzamento na auditoria de estoque, também prestando outras informações importantes e fundamentais para a realização do trabalho.

Também foram consignadas no Auto de Infração as seguintes informações:

1. na saída de aparelhos celulares, chips e Simcard foi considerada a redução de base de cálculo de 29,41%;
2. o preço médio de saídas omitidas de cartões pré-pagos foi apurado com base no valor de face utilizado em sua comercialização, aplicando-se a alíquota de 27% por se tratar de prestações de serviço de comunicação;
3. o preço médio de saídas omitidas de aparelhos celulares, chips e *Simcard* foi calculado conforme o previsto no artigo 60, inciso II, alíneas “a” e “b”, e seu § 1º, do RICMS/97.

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

Preliminarmente, o autuado argui a decadência em relação aos fatos geradores ocorridos no período de 01/01/05 a 20/10/05, pois considera que a contagem do prazo decadencial se faz nos termos do §4º do art. 150 do CTN, já que o ICMS é lançado por homologação e que houve pagamento do imposto.

Afasto essa preliminar de decadência, pois o termo inicial da contagem do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. O art. 150, § 4º, do CTN, prevê que “Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador”. Contudo, a legislação tributária do Estado da Bahia, utilizando essa permissão contida no § 4º do art. 150 do

CTN, fixou o prazo de homologação em cinco anos a contar “do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado” (art. 107-A, I, do Código Tributário do Estado da Bahia - COTEB).

A homologação tácita, prevista no art. 150, § 4º, do CTN, ocorre quando o imposto devido é lançado pelo sujeito passivo e pago dentro das condições previstas na legislação tributária. O Auto de Infração em análise está exigindo imposto sobre operações que foram omitidas. Em relação a essas operações omitidas não houve qualquer pagamento de imposto e, portanto, não há como se falar em lançamento por homologação e, em consequência, não se pode aplicar o previsto no art. 150, § 4º, do CTN, como pleiteado pelo autuado.

A alegação defensiva de que é possível se determinar o momento em que ocorreram as omissões não se sustenta, haja vista que foram operações realizadas sem qualquer registro, nem na escrita fiscal e nem na escrita contábil. Apenas é possível saber que as omissões ocorreram dentro do exercício fiscalizado, porém não há como se saber quando.

Para os fatos geradores ocorridos durante todo o exercício de 2005, a Fazenda Pública Estadual tinha até o dia 31/12/10 para constituir o crédito tributário. No caso em tela, o crédito fiscal foi constituído em 18/08/10, quando foi encerrado o procedimento fiscal com a lavratura do Auto de Infração, tendo sido o autuado notificado do lançamento em 20/08/10. Portanto, não houve a alegada decadência.

Saliento que o processo administrativo fiscal está revestido de todas as formalidades legais, estando determinados o contribuinte autuado, o montante do débito tributário e a natureza da infração apurada, que se encontra fundamentada em diplomas legais vigentes, nos demonstrativos e documentos que fundamentam a autuação. Ademais, o Auto de Infração segue estritamente as determinações previstas nos dispositivos constantes do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia (RPAF-BA/99), aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, não ensejando em qualquer violação aos princípios que regem o processo administrativo fiscal.

O autuado solicita a realização de perícia para analisar seus documentos e para responder quesitos que apresentou. Com fulcro no art. 147, II, “a” e “b”, do RPAF/99, indefiro essa solicitação de perícia. As questões envolvidas na lide não dependem de conhecimento especial de técnico. Por cinco vezes, o processo já foi convertido em diligência, portanto, os elementos já acostados aos autos são suficientes para a formação do convencimento dos julgadores. Ao contrário da tese sustentada pelo autuado, o indeferimento desse pedido de perícia não configura cerceamento de defesa, pois a prova pericial é destinada à formação do convencimento do julgador, a quem cabe o indeferimento do pedido de perícia desnecessária ou procrastinatória.

Em sua defesa, o autuado argumenta que as diferenças apuradas decorreram de alteração do código fiscal de alguns produtos, bem como na movimentação física de bens do ativo imobilizado, como saída e devoluções de aparelhos celulares cedidos a terceiros em contratos de comodato e locação. Na informação fiscal, os autuantes mantêm a ação fiscal em sua totalidade.

No exercício do direito de defesa e na busca da verdade material, houve muitas intervenções neste processo. Assim, passo a fazer uma breve síntese dessas intervenções, para um melhor entendimento deste voto.

Por duas vezes, o processo foi convertido em diligência à IFEP SERVIÇOS, para que o autuado fosse intimado a apresentar todas as provas correspondentes às alegações defensivas. Também foi solicitado que os autuantes, de posse das comprovações apresentadas, efetuassem as retificações necessárias no levantamento quantitativo.

Em 18/05/11 e em 27/05/11, visando comprovar os argumentos trazidos na defesa, o autuado apresentou os documentos de fls. 327 a 1121 e 1125 a 1147. Afirmou que continuava em busca de novos documentos capazes de comprovar suas alegações.

Os autuantes, no cumprimento das diligências, examinaram os documentos apresentados pelo autuado em 18/05/11 (fls. 327 a 1121) e, com base neles, efetuaram as correções pertinentes no levantamento quantitativo, reduzindo o valor devido de R\$ 6.000.608,44 para R\$ 5.400.189,23, conforme demonstrativos às fls. 1153 e 1154.

Em 22/07/11, o autuado apresentou cópia de notas fiscais em arquivos magnéticos (fl. 1.160), bem como afirmou que continuava em busca de novos elementos comprobatórios de seus argumentos.

O processo foi convertido em nova diligência à IFEP SERVIÇOS, para que os autuantes se pronunciassem sobre os documentos de fls. 1.125 a 1.147 e 1.160.

Em atendimento à diligência, os autuantes afirmaram que não havia nenhuma nova nota fiscal a ser excluída do levantamento quantitativo e, assim, mantiveram os termos da diligência anterior.

Ao se pronunciar nos autos, o defendente contestou o resultado da última diligência, argumentando que os autuantes não fundamentaram o posicionamento adotado. Reiterou os termos da defesa e pronunciamentos posteriores.

Pela quarta vez o processo foi convertido em diligência à IFEP SERVIÇOS, para que Auditor Fiscal estranho

ao feito se pronunciasse sobre os documentos de fls. 1.125 a 1.147 e 1.160 e, sendo o caso, efetuasse as devidas correções no levantamento quantitativo de estoque.

A diligência foi cumprida, tendo sido refeito o levantamento quantitativo de estoque em virtude dos novos elementos probantes trazidos ao processo pelo autuado. Após essas retificações, o valor devido passou para R\$ 2.871.550,15.

Cientificado acerca do resultado da diligência, o autuado afirmou que ainda persistiam equívocos quanto ao código de alguns produtos que cita, conforme planilhas e documentos que apresentou.

O Auditor Fiscal estranho ao feito acatou o argumento defensivo referente à mudança de códigos e refez o levantamento quantitativo de estoque, passando o valor devido para R\$ 2.060.605,21.

O autuado teve ciência do resultado da diligência e voltou a se pronunciar nos autos. Nessa oportunidade, reiterou os termos da defesa e pronunciamentos posteriores, solicitando que fosse efetuada uma análise mais profunda da documentação probante apresentada e que fossem respondidos os quesitos que foram apresentados na solicitação de perícia, sob pena de cerceamento de defesa.

Posteriormente, o autuado voltou a se pronunciar nos autos, requerendo a juntada ao processo dos documentos de fls. 1230 a 1232, sob o argumento de que esses documentos comprovavam a alteração dos códigos fiscais nº 140017 para 140074, 140029 para 140084 e 140030 para 140085.

Tendo em vista que os autuantes não foram notificados acerca do resultado da última diligência, foi necessária a realização da quinta diligência.

Ao serem cientificados da diligência realizada pelo Auditor Fiscal estranho ao feito, os autuantes concordaram com a diligência efetuada.

Considero que neste processo o exercício do direito de defesa e a busca da verdade material foram exaustivamente exercidos. Os argumentos e provas trazidos na defesa já foram analisados e as correções pertinentes já foram realizadas. Dessa forma, acompanho as retificações efetuadas pelos autuantes e pelo auditor fiscal estranho ao feito, tendo em vista que as retificações efetuadas – referentes a alterações de códigos de mercadorias e operações que não implicaram mudança nos estoques da empresa – estão respaldadas em documentação probante acostada ao processo. Essas correções foram efetuadas inicialmente pelos próprios autuantes e, em seguida, por auditor fiscal estranho ao feito, sendo que os autuantes expressamente acolheram as retificações efetuadas pelo estranho ao feito.

Por duas vezes, o autuado se pronunciou sobre o resultado da última diligência, porém em nas duas oportunidades os argumentos e provas trazidos pelo defendente não se mostram capazes de modificar o resultado da última diligência, senão vejamos: a) a solicitação de perícia para analisar os documentos apresentados e responder os quesitos apresentados não se justifica, conforme já demonstrei no início deste voto; b) na última diligência realizada, o auditor fiscal estranho ao feito já efetuou as correções atinentes às alterações dos códigos nº 140017 para 140074, 140029 para 140084 e 140030 para 140085, conforme se pode observar no demonstrativo de fl. 1213.

Dessa forma, restou comprovada na diligência realizada por Auditor Fiscal estranho ao feito e acatada pelos autuantes, a ocorrência de omissão de operações de saídas de mercadorias tributáveis, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques no exercício fechado de 2005, sendo devido ICMS no valor de R\$ 2.060.605,21, conforme demonstrativo à fl. 1.215.

Ocorre que, conforme identificado por esta Junta de Julgamento, o diligenciador houvera se reportado apenas quanto à omissão de saídas, quando no levantamento originalmente fora apurado tanto omissão de saídas quanto omissão de entradas.

Em face disso, o processo foi convertido em diligência, tendo o diligenciador esclarecido que após a revisão a diferença de maior expressão monetária passou a ser omissão de entradas e não mais omissão de saídas.

Com a mudança da expressão de maior valor monetário para omissão de entradas, foi reaberto o prazo de defesa de trinta dias, a fim de que o contribuinte pudesse exercer o seu direito de defesa do contraditório.

É certo que ao se apurar uma omissão de saída de mercadoria mediante levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado, o ICMS é cobrado com base na própria operação de saída omitida; tratando-se de omissão de entrada, o ICMS é exigido com base na presunção legal de que o Recurso financeiro empregado na aquisição da mercadoria cuja entrada foi omitida teve origem em uma operação de saída anteriormente realizada desacompanhada de documentação fiscal.

Dessa forma, tanto na hipótese de omissão de saída como na de omissão de entrada, o fato gerador do ICMS lançado é o mesmo: a operação de saída de mercadorias sem a emissão da correspondente documentação fiscal. Não há, portanto, mudança no fulcro da autuação quando se passa de uma cobrança de imposto com base em uma omissão de entrada para uma omissão de saída, ou vice-versa.

No caso em exame, vale observar que ambas as omissões constaram no levantamento quantitativo original e eram, desde a lavratura do Auto de Infração, do conhecimento do autuado, inexistindo a indicação de “novas infrações” conforme aduzido pelo autuado.

Desse modo, considerando que não houve “nova infração”, passo a examinar o aspecto referente ao valor que foi lançado.

Verifico que as retificações efetuadas estão corretas e encontram respaldo em documentação acostada ao processo, bem como que há segurança na determinação da infração e do valor devido.

Originalmente foi exigido ICMS no valor total de R\$6.000.608,44, referente à omissão de saídas, sendo que, após as devidas retificações, o valor do ICMS exigido passou para R\$2.060.605,21. Entretanto, com as retificações realizadas o valor do ICMS referente à omissão de saídas no valor de R\$2.060.605,21 passou a ser inferior à omissão de entrada que ficou no valor do ICMS devido de R\$5.899.475,90.

Assim sendo, a infração é parcialmente subsistente no valor de R\$5.899.475,90.

Quanto à multa de 70%, indicada no Auto de Infração e prevista no art. 42, inc. III, da Lei nº 7.014/96, não há correção a fazer no procedimento dos autuantes, pois essa é a pena cabível na hipótese de omissão de operações de saídas, apuradas mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadoria em exercício fechado. Não há como se aplicar a pena capitulada no artigo 42, inciso II, alínea “f”, da referida lei, uma vez que o ilícito fiscal apurado se enquadra no previsto no inciso III do citado artigo e lei.

Tendo em vista que a multa indicada na autuação é decorrente de descumprimento de obrigação principal, não há como esta Junta de Julgamento Fiscal acatar o pedido de dispensa ou redução da multa. Nos termos do art. 159 do RPAF-BA/97, o pedido de dispensa ou redução de multa por descumprimento de obrigação principal é da competência exclusiva da Câmara Superior.

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 antes de 21/08/07, tendo em vista que foi cientificado da retificação da autuação em 22/08/12.

Apenas para fins de argumentação, alega que, mesmo que se entenda pela aplicação do artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, “em se tratando de supostas entradas ocorridas no período de 1º.1.2005 a 31.12.2005, o prazo decadencial, nos termos do artigo 173, I, do CTN, teria início em 1º.1.2006 e teria termo final no dia 1º.1.2011”, “ou seja, de qualquer modo, o crédito tributário exigido estaria coberto pelo manto da decadência”.

Aduz que “a retificação do quadro anexo ao Auto de Infração em referência não só excluiu os valores indevidos como também formalizou exigência fiscal nova, constituindo crédito tributário não exigido anteriormente, correspondente à exigência de ICMS sob a alegação de supostas omissões de entradas por parte do recorrente no exercício de 2005”.

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 judiciais e administrativas a respeito da matéria.

Suscita também a nulidade do lançamento em relação às supostas omissões de entradas que foram incluídas na retificação do lançamento, imputando-se-lhe a prática de outra infração não exigida anteriormente, pois, “ao invés de ter sido lavrado outro Auto de Infração, ou ter sido completamente reformulado o Auto de Infração lavrado, no caso concreto, ao final da diligência, simplesmente incluiu-se uma coluna na tabela anexa ao Auto de Infração, reclamando ICMS sobre as supostas omissões de entradas ocorridas”.

Alega que a fiscalização “em momento algum se desincumbiu do ônus probatório inerente ao ato de lançamento, de forma a fundamentar a exigência fiscal para que o recorrente pudesse, em

atenção aos princípios do contraditório, da ampla defesa e do devido processo legal, impugnar as alegações feitas na notificação de lançamento, demonstrando a sua insubsistência”.

Reproduz o pensamento doutrinário e a jurisprudência a respeito dos requisitos dos lançamentos de ofício e conclui que *“não há como o lançamento tributário ser feito ao longo do processo administrativo, com modificações patentes tanto na sua motivação, quanto na sua base”, como está ocorre (sic) no presente auto”.*

Acrescenta que, *“em relação às supostas omissões de saídas, que já eram originalmente objeto da autuação”, “ainda remanescem pendentes alguns vícios insanáveis da autuação”.* Reitera a argumentação apresentada em suas manifestações anteriores e diz que *“houve alteração de códigos fiscais de diversos produtos, no meio do exercício fiscal, notadamente dos produtos mencionados na tabela abaixo, que levaram a lapsos formais na sua escrituração formal e contábil, mas que não correspondem a qualquer efetiva omissão de saída”,* tudo consoante os documentos que diz que apresentou em sede de impugnação, demonstrando que *“não houve omissões de saídas ou estas se revelam em montantes inferiores aos apurados pela D. Fiscalização”.*

Quanto às supostas omissões de entradas, alega que se trata de *“meras movimentações físicas, que não possuem caráter mercantil”* e, ademais, o autuante *“não está considerando devidamente aquelas alterações de códigos contábeis dos produtos”, tratando como omissões “a simples modificação formal de um certo código de produto para outro código de produto”.*

Acrescenta que, embora possa haver *“lapsos formais nos Livros de Inventário”, “por não constar estoque final de um produto cujo código foi alterado, não há, tecnicamente, nessas hipóteses, entradas de mercadorias sem cobertura fiscal”.*

Aduz que alguns produtos possuem descrição idêntica ou similar e o mais correto seria a fiscalização buscar maiores esclarecimentos sobre as ocorrências e não lavrar um Auto de Infração baseado em presunções, premissas equivocadas e de forma superficial.

Esclarece que ainda *“está levantando a documentação contábil da época”,* mas ressalta que essa não é uma tarefa fácil à vista do tempo já decorrido (mais de sete anos), razão pela qual solicita a realização de diligência para esclarecimento dos fatos.

Por fim, pede o provimento do Recurso para *“que se anule ou se cancele integralmente o Auto de Infração em questão”.*

A PGE/PROFIS opinou pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, afirmando que a preliminar de decadência deve ser afastada pelas razões seguintes:

1. o artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional estabelece o prazo decadencial de cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte, sendo a regra geral para as hipóteses de lançamento de ofício e por declaração;
2. quanto ao lançamento por homologação, diz que há duas situações:
 - a) *“o sujeito passivo antecipou, efetivamente, o pagamento do tributo devido; neste caso, não que falar-se em decadência, posto que o lançamento será, inapelavelmente, homologado, seja, expressamente, pela autoridade competente, seja, de forma tácita, caso o Fisco deixe transcorrer ‘in albis’ o prazo quinquenal para a homologação expressa, contado da data de ocorrência do fato gerador;*
 - b) *o sujeito passivo não antecipou o pagamento (ou o fez a menor que o devido); neste caso, o termo inicial do prazo de decadência é o primeiro dia do EXERCÍCIO (financeiro; atualmente coincide com o ano civil; Lei 4.320/64, art. 34) seguinte àquele em que o lançamento PODERIA ter sido efetuado”;*
3. sendo assim, considera que o pagamento antecipado é o elemento essencial que caracteriza o lançamento por homologação, pois sem a antecipação não há o que ser homologado;

Conclui, portanto, que a falta de pagamento do imposto ou o pagamento a menos “*desloca o linde decadencial para as balizas descritas no art. 173, I, do CTN e não do art. 150, § 4º, do mesmo Código.*”

Traz à colação a doutrina e a jurisprudência a respeito.

Aduz, ainda, que os argumentos recursais são insuficientes para provocar modificação no acórdão recorrido, tendo em vista que, no lançamento quantitativo original foram apuradas omissões de entradas e de saídas, prevalecendo aquela de maior expressão monetária (saídas).

Prossegue dizendo que, com a apresentação de documentos por parte do autuado, e em face das diligências efetuadas, a diferença de maior expressão monetária passou a ser a omissão de entradas e não mais a de saídas, porém observa que a autuação foi feita com base em levantamento quantitativo, “*cujo fato gerador é a operação de saída de mercadorias sem a emissão do correspondente documento fiscal, independentemente de prevalecer a omissão de saídas ou de entradas*”.

Salienta que se verificou no feito a busca pela verdade material, bem como a atenção ao princípio da ampla defesa, “*preservado mediante intimação ao autuado de todos os atos, inclusive com reabertura do trintídio legal*”.

Finaliza opinando pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

Às fls. 1345 a 1361 foi acostada uma petição do contribuinte reiterando os termos do Recurso Voluntário, apresentando-se como uma cópia fiel da peça recursal anteriormente protocolada.

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.

Deixo de acatar o pedido de nulidade do recorrente, ao argumento de que teria havido inovação no lançamento de ofício pela inclusão, após a última diligência, de uma infração (omissão de entradas) não exigida originalmente, pelas razões a seguir expostas.

De acordo com o que foi descrito no Auto de Infração o ICMS foi lançado em face da constatação de omissão de operações de saídas de mercadorias tributáveis, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e sem a respectiva escrituração, devido à falta de registro de entradas de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apuradas mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias, no exercício de 2005, levando-se em conta, para cálculo do imposto, o maior valor monetário – o das saídas tributáveis.

Consoante o demonstrativo acostado aos autos, foi apurado o valor de R\$44.418.978,97 a título de omissão de saídas de mercadorias e o montante de R\$27.482.364,49 relativo à omissão de entradas e, como a legislação determina que o tributo deva ser calculado sobre o valor da diferença de maior expressão monetária, foi lançado o débito referente à diferença de saídas.

Posteriormente, em razão de sucessivas apresentações, por parte do autuado, de documentos comprovando a existência de alterações nos códigos de diversas mercadorias, o levantamento foi retificado pelos autuantes e por fiscal estranho ao feito, sendo que este último, ao proceder à correção dos trabalhos, apurou a existência de omissões de entradas em valor superior às omissões de saídas, diferentemente do que foi constatado originalmente na ação fiscal.

Considero correto o entendimento manifestado no acórdão recorrido, de que, “*tanto na hipótese de omissão de saída como na de omissão de entrada, o fato gerador do ICMS lançado é o*

mesmo: a operação de saída de mercadorias sem a emissão da correspondente documentação fiscal”, não havendo *“portanto, mudança no fulcro da autuação quando se passa de uma cobrança de imposto com base em uma omissão de entrada para uma omissão de saída, ou vice-versa”*, desde que sejam observadas as seguintes premissas:

1. as omissões de entradas e de saídas tenham sido consignadas no levantamento quantitativo que fundamentou o Auto de Infração, caso tenham sido constatadas ambas as diferenças;
2. a alteração posterior na omissão, de entradas para saídas ou vice-versa, tenha sido apurada em relação às mesmas mercadorias constantes do levantamento de estoques originalmente realizado (fl. 1215);
3. seja reaberto o prazo legal de defesa ainda na primeira instância de julgamento, assegurando ao contribuinte o contraditório e concedendo-lhe a oportunidade de apresentação de novos elementos de prova (fl. 1246 e 1247).

Do exame dos autos, constato que os requisitos acima elencados estão presentes e, portanto, não há que se falar em nova infração ou novo lançamento, como alegado no Recurso Voluntário, muito menos prejuízo ao direito de defesa, devendo, assim, ser afastada a preliminar de nulidade avertada.

O contribuinte suscitou também, em sua peça recursal, a decadência dos valores lançados cujos fatos geradores ocorreram no período anterior a 21/08/07, tendo em vista que foi cientificado da retificação da *“exigência fiscal nova”* em 22/08/12, argumentando que:

1. 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;
2. ainda que se aplique o prazo disposto no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, *“em se tratando de supostas entradas ocorridas no período de 1º.1.2005 a 31.12.2005, o prazo decadencial, nos termos do artigo 173, I, do CTN, teria início em 1º.1.2006 e teria termo final no dia 1º.1.2011”*, *“ou seja, de qualquer modo, o crédito tributário exigido estaria coberto pelo manto da decadência”*.

Como foi explicitado neste voto, na apreciação da nulidade apresentada pelo recorrente, a retificação procedida pelo fiscal estranho ao feito não importou em inovação do lançamento de ofício, mas apenas de uma retificação dos valores originalmente apontados na autuação.

Sendo assim, 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”*.

Em conclusão, o prazo legal para a constituição do crédito tributário referente aos fatos geradores ocorridos em 2005 se esgotaria em 31/12/10 e, como este Auto de Infração foi lavrado em 18/08/10, 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.*”

No mérito, verifico que o autuado alegou, desde a impugnação, que as diferenças foram oriundas de alterações, dentro do exercício, dos códigos de alguns produtos. Foram realizadas diversas diligências determinadas pelo órgão julgador de primeira instância para que o autuado apresentasse as provas de suas afirmações e os autuantes, com base na documentação entregue, efetuaram retificações no levantamento de estoques, reduzindo o valor devido, conforme demonstrativos às fls. 1153 e 1154. Mais uma vez, o contribuinte apresentou novos documentos e o processo foi convertido outras duas vezes em diligência aos agentes fazendários.

Como o autuado insistiu no argumento de mudança de códigos, o PAF foi convertido em duas oportunidades a auditor fiscal estranho ao feito, que corrigiu o levantamento e apurou que o valor das omissões de entradas era superior ao das omissões de saídas de mercadorias, diferentemente do que havia sido lançado no Auto de Infração, tudo conforme as planilhas de fls. 1215 e 1245, resultado que foi acatado pelos autuantes e pela Junta de Julgamento Fiscal, após a reabertura do prazo de defesa para que o contribuinte se manifestasse.

Observo que, no demonstrativo final elaborado pelo diligente (fl. 1245), foi apurada a ocorrência de omissões de entradas de mercadorias (sobre as quais foi lançado o ICMS) com os seguintes códigos: 140071, 140072, 140073, 140074, 140075, 160134, 160174, 160248, 160260, 160270, 170001, 170035, 170086, 170088, 170113, 170114, 170115, 170116, 170117 e 170118.

Em seu Recurso Voluntário, o autuado alegou a existência de modificações nos códigos dos seguintes produtos: de 160061 para 160111; de 160091 para 160129; de 160129 para 160166; de 160100 para 160141; de 160101 para 160199; de 160102 para 160174; de 160210 para 160254; de 160250 para 110124; de 170000 para 170005; de 170014 para 170113; de 140012 para 140070 e de 140028 para 140079.

Pelo confronto entre os códigos, resta patente que não há coincidência entre os produtos citados no apelo recursal e aqueles constantes do demonstrativo retificado pelo diligente estranho ao feito, exceto o produto com o código nº 160174, que representa o débito de apenas R\$1.402,06. Ademais, o recorrente não trouxe aos autos nenhuma prova de que tenha havido realmente tal alteração na codificação, devendo, portanto, ser mantida a Decisão recorrida.

Quanto ao Recurso de Ofício, considero que não deve ser acolhido, pois está correta a desoneração procedida pelo órgão julgador de piso, baseada que foi em diversas diligências realizadas para corrigir os equívocos existentes na ação fiscal, inclusive por auditor fiscal estranho ao feito.

Ante o exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO dos Recursos Voluntário e de Ofício, mantendo-se íntegra a Decisão recorrida.

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 **281081.0001/10-0**, lavrado contra **TIM NORDESTE S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$5.899.475,90**, acrescido da multa de 70%, prevista no inciso III do artigo 42, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de abril de 2014.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - RELATORA

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO-SÉ - REPR. DA PGE/PROFIS