

**PROCESSO** - A. I. Nº 233038.0002/14-2  
**RECORRENTE** - VOTORANTIM CIMENTO N/NE S/A. (CIMENTO NASSAU)  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4º JJF nº 0203-04/15  
**ORIGEM** - IFEP - DAT/NORTE  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 18/03/2016

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0026-12/16

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE. **a)** OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. A diferença das quantidades de saídas de mercadorias apurada mediante levantamento quantitativo de estoques constitui comprovação suficiente da realização de operações sem emissão da documentação fiscal exigível. Excluído da autuação o débito referente ao exercício de 2008 abarcado pela decadência. Infração parcialmente caracterizada. **b)** ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS AINDA FISICAMENTE EM ESTOQUE. Deve-se exigir o pagamento do imposto do detentor das mercadorias em situação irregular, atribuindo-se-lhe a condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal, bem como o imposto de responsabilidade do próprio sujeito passivo, devido por antecipação tributária e apurado em função do valor acrescido. Excluído da autuação o débito referente ao exercício de 2008 abarcado pela decadência. Infrações parcialmente caracterizadas. **c)** FALTA DE EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS. MERCADORIAS CUJO IMPOSTO FOI PAGO POR ANTECIPAÇÃO. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. Infração não caracterizada. Não acolhida a preliminar de decadência quanto aos fatos geradores ocorridos durante o exercício de 2009. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria. Acolhida a preliminar de decadência quanto ao exercício de 2008. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, tempestivo, interposto em face da Decisão primária que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração, reduzindo a exigência original de R\$21.432,08 para R\$11.739,62, acrescido das multas de 60% e 70%, além dos acréscimos legais.

O Auto lavrado em 29/12/2014 decorre de cinco infrações, sendo objeto do Recurso Voluntário as infrações 1, 3 e 4, cuja acusações são as seguintes:

*Infração 1 - Falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias nos exercícios fechados de 2008 e 2009. ICMS: R\$6.211,20. Multa de 70%.*

*Infração 3 - Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros, desacompanhadas de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias nos exercícios fechados de 2008 e 2009. ICMS: R\$8.407,19. Multa de 70%.*

*Infração 4 - Falta de recolhimento do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida a parcela do tributo calculada a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal, decorrente da omissão de registro de entrada de mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercício fechado (2008 e 2009). ICMS: R\$ 1.681,45. Multa de 60%.*

Da análise dos elementos trazidos aos autos, a 4ª JF, decidiu, por unanimidade e com base no voto do Relator de primeiro grau, abaixo transcrito, que são parcialmente procedentes as infrações 1, 3 e 4, e insubsistentes as infrações 2 e 5, como segue:

#### **VOTO**

*Trata o presente Auto de Infração de refazimento de ação fiscal decorrente da decretação de nulidade do Auto de Infração nº 233038.0001/13-8, anteriormente lavrado para exigir ICMS no valor de R\$ 90.260,60, relativamente a fatos geradores ocorridos nos exercícios de 2008 e 2009, tendo sido as irregularidades apuradas mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado.*

*Em sua defesa, o autuado, preliminarmente, argui a decadência do direito de a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário, sob o argumento de que a nulidade do Auto de Infração nº 233038.0001/13-8 foi decorrente de vício material, situação em que a contagem do prazo decadencial não se dá a partir da data que em que se tornou definitiva a Decisão anulou o lançamento anteriormente efetuado.*

*Do exame do Acórdão C/JF Nº 0043-11/14, que anulou o Auto de Infração nº 233038.0001/13-8, depreende-se que a razão da nulidade daquele lançamento foi um vício na formação da base de cálculo do imposto, portanto, um vício material. A seguir, transcrevo trecho do voto proferido pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, no qual o ilustre Conselheiro conclui pela nulidade daquele Auto de Infração, em síntese, por erro na determinação da base de cálculo:*

*[...]*

*Frente a tais pressupostos, também concluo que a sujeição passiva atribuída, nas infrações 1 e 2, não subsiste, conforme declinado na Decisão. **A base de cálculo utilizada na imposição das exações fiscais, foi apurada de forma irregular, inquinando de nulidade a exigência**, porquanto a legislação do ICMS e, em especial, a Portaria nº 445/98 determinam claramente os procedimentos que não foram seguidos nos levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias, haja vista a diversidade tributária não observada pelo i. Agente fiscal, bem como das formas de apuração aplicáveis nas diversas situações e ainda mais em função das disposições contidas no § 4º do artigo 4º da Lei nº 7.014/96, que trata do levantamento da omissão por presunção legal.(grifo nosso)*

*[...]*

*Uma vez que o vício era material, a contagem do prazo decadencial se faz nos termos do art. 173, I, do CTN, qual seja: cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.*

*Para os fatos geradores ocorridos durante o exercício de 2008, a Fazenda Pública Estadual tinha até o dia 31/12/13 para constituir o crédito tributário. Considerando que o presente Auto de Infração foi lavrado em 29/12/14, já estava decaído o direito de constituição do crédito tributário referente ao exercício de 2008. Já em relação ao exercício de 2009, ainda não havia se consumado a decadência.*

*Dessa forma, acolho parcialmente a decadência arguida na defesa e julgo improcedentes os débitos referentes ao exercício de 2008, os quais ficam excluídos do presente Auto de Infração.*

*Ao analisar o pedido de diligência ou perícia, tão veementemente defendido na defesa, observo que o sujeito passivo não traz aos autos nenhuma prova capaz de justificar a sua realização, o que vai de encontro ao disposto no art. 145 do RPAF/99, o qual prevê que “O interessado, ao solicitar a produção de prova ou a realização de diligência ou perícia fiscal, deverá, no pedido, fundamentar a sua necessidade.” A diligência não pode ser utilizada para efetuar uma “revisão geral” da ação fiscal, especialmente quando o contribuinte não demonstra, nem mesmo por amostragem, a existência de qualquer erro no levantamento quantitativo realizado. Dessa forma, com fulcro no art. 147, I, “a” e II, “a”, do RPAF/99, indefiro o pedido de perícia, pois os elementos já existentes nos autos são suficientes para a formação do convencimento dos julgadores, bem como a matéria em análise não depende de conhecimento especial de técnico.*

*Ao adentrar ao mérito da lide quanto ao exercício de 2009, passo a abordar as infrações 1 e 2 em conjunto, já que tratam de mercadorias tributáveis e dos mesmos exercícios fiscalizados.*

*Nessas infrações duas primeiras infrações, o autuado foi acusado de ter deixado de recolher ICMS por ter omitido operações de saídas (infração 1) e de entradas (infração 2) de mercadorias tributáveis, apuradas mediante levantamento quantitativo de estoques nos exercícios fechados de 2008 e 2009, conforme o demonstrativo de fl. 8.*

*Examinado esse demonstrativo de fl. 8, de plano observa-se que levantamento das mercadorias tributáveis foi segregado em dois: a) um com as omissões de saídas, no qual foi cobrado ICMS no valor de R\$5.650,20 (infração 1); b) outro com as omissões de entradas, no qual foi apurado ICMS no valor de R\$596,80 (infração 2).*

*Esse procedimento do autuante, quanto a essas duas primeiras infrações, carece de retificação, pois, nos termos do art. 13 da Portaria 445/98, constatando-se omissões de entradas e de saídas em um mesmo exercício, deve-se exigir o imposto apenas sobre a diferença de maior expressão monetária. No caso em comento, a exigência fiscal deveria ter recaído apenas sobre a omissão de saídas, a de maior expressão monetária.*

*Os argumentos defensivos não se mostram capazes de elidir as infrações em comento, pois: na infração 1 não está sendo exigido ICMS com base em presunção, mas sim mediante levantamento quantitativo de estoque que constitui comprovação suficiente da realização de operações de saídas de mercadorias sem emissão da documentação fiscal exigível; quanto à infração 2, o autuado se defende de acusação diversa (“operação tributável como não tributável”) da que lhe foi imposta.*

*Em face ao acima exposto, a infração 1 subsiste em parte no valor de R\$5.650,20, relativamente ao exercício de 2009. Por sua vez, a infração 2 é totalmente improcedente.*

*Também aprecio as infrações 3 e 4 em conjunto, tendo em vista que são referentes ao mesmo levantamento quantitativo de estoques, o qual apurou omissões de operações de saídas de mercadorias (CIMENTO CP II-Z 32 RS-POTY-50KG).*

*Conforme foi bem explicado na defesa, o cimento está enquadrado no regime de substituição tributária, existindo acordo interestadual que prevê a retenção do ICMS devido por substituição pelo estabelecimento remetente localizado em outra unidade da Federação.*

*Segundo os controles da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, o autuado é filial atacadista de indústria com matriz na cidade de Recife, Estado de Pernambuco e abastecida pela unidade localizada no Estado de Sergipe. De acordo com o art. 355, I, RICMS-97/BA, vigente à época dos fatos, nas operações internas e nas aquisições de fora do Estado de mercadorias enquadradas no regime da substituição tributária, o estabelecimento filial atacadista situado neste Estado, no caso de transferência de estabelecimento industrial ou de suas outras filiais atacadistas, localizado nesta ou em outra unidade da Federação, não fará a retenção ou antecipação do imposto nas operações internas, ficando o destinatário responsável pela retenção do imposto referente às operações internas subsequentes, hipótese em que aplicará a MVA (margem de valor adicionado) prevista para a retenção por estabelecimento industrial.*

*Dessa forma em relação às operações de saídas omitidas pelo autuado, apuradas pelo levantamento quantitativo de estoque, é devido o ICMS normal (infração 3), bem como o imposto de responsabilidade do próprio sujeito passivo, devido por antecipação tributária e apurado em função do valor acrescido (infração 4).*

*Em sua defesa, ao tratar da infração 3, o autuado faz alusão ao princípio da verdade material e solicita a realização de perícia ou diligência. Quanto à infração 4, em apertada síntese, diz que o produto cimento está enquadrado no regime de substituição tributária e que o ICMS-ST já foi recolhido pelo remetente da mercadoria.*

*Esses argumentos defensivos não são capazes de elidir as infrações em comento, pois o pedido de perícia ou diligência já foi indeferido no início deste voto, sem que esse indeferimento tenha implicado cerceamento de defesa. Por sua vez, a tese defensiva de que o ICMS-ST já tinha sido recolhido não se sustenta, haja vista que o imposto exigido nas infrações 3 e 4 é referente a omissão de operações de saídas efetuadas pelo autuado, um estabelecimento filial atacadista, na condição de sujeito passivo por substituição.*

*Em face ao acima exposto as infrações 3 e 4 subsistem parcialmente, nos valores de, respectivamente, R\$5.074,51 e R\$1.014,91, todas referentes ao exercício de 2009.*

*Na infração 5, o autuado foi acusado de ter descumprido obrigação tributária acessória sem penalidade prevista expressamente na Lei do ICMS.*

*Complementando a acusação acima consta: “pela falta de registro de documentos relativos a entrada de mercadorias da substituição tributária (cimento) no estabelecimento. Art. 42, XXII, da Lei 7.014/96”.*

*Inicialmente, fico com certa dificuldade no entendimento da real acusação imputada ao autuado, fato que dirige o meu posicionamento para a nulidade dessa infração, porém, com respaldo no parágrafo único do art. 155 do RPAF/99, adentro ao mérito da lide, pois também vislumbro a improcedência da infração em tela, conforme passo a me pronunciar.*

*Admitindo que a multa indicada na infração 5 foi decorrente da omissão de operações de entradas de cimento,*

como consta na complementação da acusação, a infração não subsiste porque, conforme o demonstrativo de fl. 8, o levantamento quantitativo de estoque não apurou qualquer omissão de operação de entrada de cimento.

Supondo que a referida multa tenha sido decorrente de omissão de operações de saídas de cimento, a infração também não subsistiria, pois, nos termos do §5º do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, a multa indicada na autuação, decorrente de descumprimento de uma obrigação acessória, seria absorvida pela pena capitulada na infração 4 decorrente de descumprimento principal, haja vista que o descumprimento da obrigação principal tratada na infração 4 é uma consequência direta do descumprimento da obrigação acessória que cuida a infração 5, servindo a infração relativa à obrigação acessória como circunstância agravante da relativa à falta de recolhimento do imposto devido em relação ao mesmo infrator.

Dessa forma, a infração 5 é improcedente.

Voto, portanto, pela *PROCEDÊNCIA PARCIAL* do Auto de Infração, no valor total de R\$11.739,62, conforme a tabela apresentada a seguir:

<i>Infrações</i>	<i>Auto de Infração</i>	<i>Julgamento</i>	<i>Valor Devido</i>
1	R\$ 6.211,20	<i>Procedente em Parte</i>	R\$ 5.650,20
2	R\$ 5.032,24	<i>Improcedente</i>	--
3	R\$ 8.407,19	<i>Procedente em Parte</i>	R\$ 5.074,51
4	R\$ 1.681,45	<i>Procedente em Parte</i>	R\$ 1.014,91
5	R\$ 100,00	<i>Improcedente</i>	--

Protocolizado Recurso Voluntário tempestivo, fls. 90/113, o contribuinte retorna aos autos para insurgir-se contra a Decisão emanada da 4ª Junta de Julgamento Fiscal, aduzindo de plano que é insubsistente o Auto de Infração por ter efetuado a apuração da base de cálculo conforme determinado pela legislação de regência, recolhendo o ICMS nos percentuais indicados na legislação.

Em sede de preliminar, diz da extinção do crédito tributário, aduzindo que para o caso em tela, fatos ocorridos entre 18/04/2008 e 31/12/2009, aplica-se o instituto da decadência na forma do art. 150, §4º do CTN. Nessa mesma esteira, registra que consoante o art. 173, II do mesmo CTN, o direito de a Fazenda Pública constituir crédito tributário extingue-se em cinco anos, contados da data em que se tornar definitiva a Decisão que houver anulado, quando referida nulidade ocorrer por vício formal.

Registra que da leitura das decisões ocorridas no Auto de Infração nº 233038.0002/14-2 (processo que seria base para o “relançamento” – Auto de Infração em apreciação), não se verifica qualquer menção de que a anulação teria sido por questão puramente formal, mas sim de nulidade material. Cita trechos das decisões da Junta e da Câmara. Nessa esteira, insiste que não poderia ter sido lavrado novo Auto de Infração, derivado do Auto de Infração de nº 233038.0002/14-2, vez que sendo a nulidade indicada de caráter material, de forma que apenas com a apresentação de novas provas e delimitações de fatos geradores tratados no Auto de Infração é que poderia ser lavrado um novo Auto de Infração, hipótese que está limitada ao prazo de decadência do lançamento tributário.

Entende que deve ser reconhecida a decadência dos fatos geradores do período de 18/04/2008 a 31/12/2009, com fundamento no art. 150, § 4º do CTN, também lembrando que a decadência foi reconhecida para os créditos referentes ao exercício de 2008.

Pugna pela decretação da decadência dos créditos em cobrança, extinguindo-se o Auto de Infração impugnado.

Relativamente às infrações 1, após breve relato da Decisão de piso, diz que “*Lavrar um Auto de Infração com base em uma conduta “presumida” soa um ato absurdo por parte da Embargada!*”. Nessa linha, evocando o art. 155, II, da CF/88 e a doutrina, entende que a lei que veicular hipótese de incidência do ICMS só será válida se descrever operação relativa à circulação de mercadoria, sendo, pois, necessária a efetiva comprovação de que houve operações de transferência de titularidade de mercadorias, entendido que não se admite presunção em função dos princípios da estrita legalidade e da tipicidade tributárias.

Também rechaça o que denominou “*arbitramento por presunção*” levado a efeito pelo Fisco da Bahia, notadamente porque não foram consideradas as circunstâncias decorrentes do regime

tributário das mercadorias (substituição tributária para frente), o real lucro da empresa, etc., fato que justificaria a produção de prova pericial e material, e que também teria o condão de elidir a presunção relativa eventualmente considerada, além de demonstrar a escrita regular e o devido recolhimento do ICMS, com a emissão dos documentos idôneos e o respectivo lançamento em sua escrita. Para a hipótese de deferimento do pedido de perícia, formula quesitação.

Para a infração 3 e 4, atacadas conjuntamente, diz que foi reconhecido na Decisão de piso que o cimento está enquadrado no regime de substituição tributária. Dizendo da Decisão da Junta e comentando a respeito do princípio da verdade material, registra que não ocorreu a necessária apuração fiscal que comprovasse a ocorrência de qualquer tipo de irregularidade, aduzindo que o auto da infração foi lavrado com base em suposições e conjecturas desprovidas das necessárias provas, fato que impõe o deferimento do seu pedido de perícia.

Afirma que a autuação (infração 3) foi levada a efeito exclusivamente no quanto apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, lembrando, contudo, que através de seus sistemas de informática, os seus estoques variam de acordo com a circulação jurídica dos produtos, destacando que muitos produtos utilizados na sua produção são originados de sua filial em Feira de Santana, fato que justificaria as divergências verificadas entre seus estoques físicos e contábeis, *“à medida que o primeiro varia de acordo com a efetiva entrada física de produtos em seu estabelecimento, enquanto o segundo sofre modificações quando há emissão de nota fiscal, não importando se o produto fora efetivamente entregue ou não”*.

Por fim, pugna pela nulidade da infração, ao tempo que, em nome da ampla defesa e do contraditório, alternativamente, pede que seja deferido o pedido de perícia técnica.

Em relação à infração 4, diz que conforme demonstrado na peça de impugnação, o ICMS é tributo gerado a partir da circulação de mercadorias, em concretização ao Princípio da Praticabilidade Tributária, e nesses termos, aduz que esta claro que o tributo que já foi recolhido por antecipação (substituição tributária), não mais pode ser exigido.

No caso dos autos, assegura que os documentos jungidos ao PAF comprovam a regularidade do recolhimento dos tributos objeto do Auto de Infração a que se refere a acusação fiscal, lembrando que a maior parte das suas aquisições provém da sua matriz industrial.

Quanto a eventual *“diferença”* de ICMS devida por substituição tributária em virtude da compra de mercadoria da empresa Camargo Corrêa Cimentos S.A. (cimento branco CPB 40; estrutural), diz que o valor do imposto foi devidamente calculado e recolhido no momento da compra. Quanto às aquisições de cimento branco e outros destinados à revenda, afirma que o ICMS-ST teria sido recolhido no início da cadeia pelo primeiro produtor, consoante determina a Cláusula Primeira do Protocolo ICMS 11/85, fato que na hipótese de manutenção da autuação, restaria configurada a bitributação. Cita e transcreve o Protocolo ICMS 11/85 e os artigos 353 e 356, do RICMS/BA.

Reitera seu pedido de realização de perícia técnica, aduzindo que não é possível, através da mera análise dos demonstrativos contábeis da empresa, identificar os valores que compõem o seu custo de produção total, pois nele não estão inseridos os custos gerais e essenciais ao seu funcionamento e consequente produção, a exemplo da depreciação, energia, etc. Consigna que não se pode conceber que Decisão de tão importante mote possa ser efetuada sem a oitiva de pessoa competente e qualificada, sob pena de flagrante cerceamento ao direito de defesa. Reitera pedido de produção de prova pericial.

Quanto às multas, citando a CF/88, diz que são exorbitantes e confiscatórias, registrando que há diversos precedentes do Supremo Tribunal Federal no sentido de que o valor aplicado a título de multa deve guardar relação de proporcionalidade com o valor do tributo de modo que não sirva como instrumento de enriquecimento ilícito por parte do ente tributante.

Requer a redução da multa para 10% do valor do débito, na hipótese de manutenção da autuação.

Por fim, reitera pedido de realização de diligência/perícia e pela declaração de improcedência do Auto de Infração, além de requerer oportunidade de realização de sustentação oral e produção de provas admitidas em direito.

Em razão do valor discutido, não há manifestação da PGE/PROFIS.

**VOTO (Vencido quanto à preliminar de decadência - Exercício de 2009)**

Trata o presente de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, a rigor do art. 169, inciso I, alínea “b”, do Decreto nº 7.629/99 – RPAF, no sentido de modificar a Decisão da 4ª JFJ deste CONSEF, Acórdão JFJ 0203-04/15, com o propósito de desobrigá-lo do pagamento do quanto lhe é exigido.

O Recurso que ora se discute tem assento nas infrações 1, 3 e 4, cujas acusações são de falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita; Falta de recolhimento do ICMS, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros, desacompanhadas de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária; e Falta de recolhimento do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida a parcela do tributo calculada a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal, decorrente da omissão de registro de entrada de mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, tudo apurado mediante levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado.

A tese recursal em verdade, repete os argumentos de impugnação, registrado que as infrações 1, 3 e 4, objeto do Recurso Voluntário, foram reduzidas, enquanto que as infrações 2 e 5 foram julgadas insubsistentes.

Relativamente à decadência, aduz o recorrente que as ocorrências tidas entre 18/04/2008 e 31/12/2009, não mais poderiam ser exigidas em razão de derivarem de Auto de Infração nº 233038.0001/13-8 ter sido declarado nulo por vício formal, o que exigiria a aplicação do art. 150, §4º do CTN.

Neste ponto, vejo que a querela se atem à discussão de o motivo da nulidade do Auto de Infração 233038.0001/13-8 ter se dado por vício formal ou material. A análise da Decisão disposta no Acórdão CJF Nº 0043-11/14, conforme transcrito no voto da Decisão recorrida, leva à conclusão de que a declaração de nulidade ocorreu em razão de a base de cálculo utilizada na imposição das exações fiscais terem sido apuradas de forma irregular, entendido que a legislação do ICMS e a Portaria nº 445/98 determinam procedimentos que não foram seguidos nos levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias.

No meu entender, sendo o motivo da nulidade o erro na determinação da base de cálculo, fato que dependendo do momento processual pode ser saneado, o vício indicado não pode ser reputado como formal, mas sim material, fato que definitivamente faz com que tenha razão o recorrente.

Assim, à luz da legislação e do fato de que apesar de o presente Auto de Infração ter sido lavrado em 29/12/2014, a efetiva ciência ao Contribuinte ocorreu apenas em 25/02/2015, o que determina o marco inicial para defesa, bem como da contagem do prazo decadencial, resta decaído o direito de a fazenda pública exigir qualquer crédito tributário anterior a 25/02/2010.

Sobre este tema, decadência, que no seio deste Conselho de Fazenda, não é pacífico, entendo que há de ser discutida a matéria motivadora da diligência dirigida à PGE/PROFIS, com vistas à emissão de Parecer sobre eventual decadência de constituição do crédito tributário, à luz do que dispõe o CTN sobre a matéria, das diversas decisões do STF, bem como da Súmula Vinculante nº 08.

Diz a Súmula Vinculante nº 08 editada pelo STF:

*“são inconstitucionais os parágrafos único do artigo 5º do Decreto-Lei 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.*

Entendo, em uma análise rápida e rasa, que a aplicação do COTEB para fins de estabelecimento do início da contagem do prazo decadencial viaja em rota de colisão com o quanto disposto no CTN e com o quanto estabelecido pela Súmula Vinculante nº 08 editada pelo STF. Da leitura dos votos que embasaram e desvendam a questão por trás do breve texto da Súmula Vinculante nº 08 (RE's 559943-4, 559882-9, 560626-1, 556664-1, dentre outros), percebe-se que o STF concluiu que a prescrição e decadência só poderiam ser disciplinados por lei complementar, vez que a matéria envolve institutos gerais do direito tributário.

Nessa mesma esteira, me parece claro que, em nome da equidade e da segurança jurídica, a determinação do Supremo Tribunal Federal por via da Súmula Vinculante nº 08, é no sentido de que somente o CTN poderá prever prazos prescricionais e decadências em torno de matéria tributária, e desse modo, a princípio, não poderia o COTEB tratar da matéria em questão.

Nesse contexto, me permito lembrar que uma Súmula Vinculante tem poder impositivo, tudo em razão do seu caráter e efeito vinculativos em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração Pública direta e indireta, em todas as esferas de poder. Ou seja, me parece inapropriada, quiçá impossível, a utilização do COTEB como ferramenta de condução da questão de definição do marco inicial do prazo decadencial.

Por outra banda, a afirmativa do preclaro Procurador Geral do Estado de que *“...deve o presente expediente retornar à PROFIS para que seja elaborada 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”*, salvo melhor inteligência, indica com grande clareza e veemência a necessidade de alinhamento da legislação estadual com o CTN, o que robustece a minha tese de que o prazo decadencial deve ser aquele estabelecido pelo Código Tributário Nacional e corroborado pela Súmula Vinculante nº 08, ou seja, cinco anos, contados a partir da ocorrência do fato gerador.

Avançando na análise, pertinente lembrar que a matéria que gravita em torno da aplicação das disposições contidas no parágrafo 4º, do art. 150, ou do inciso I, do art. 173, do CTN, relevante trazer à baila o fato de que ainda haja alguma divergência sobre o tema, não se pode negar que a competência para definir prazos decadenciais já está pacificada, ou seja, está expresso na Constituição Federal de 1988 que somente lei complementar pode disciplinar sobre prescrição e decadência em direito tributário, conforme se depreende do seu art. 146, III, “b”, Carta Maior, como segue:

*“Art. 146. Cabe à lei complementar:*

*(...)*

*III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:*

*(...)*

*b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência de tributos”.*

Sobre o tema, o Supremo Tribunal Federal assim se posicionou:

*“Após o advento da CF/88, com previsão expressa nesta alínea no sentido de que se trata de norma geral em matéria tributária, tem-se todos os elementos para afirmar, categoricamente, que estão sob reserva de lei complementar. O STF já firmou posição acerca da matéria, e o STJ, recentemente, tem se pronunciado no sentido de que os dispositivos da LEF não podem prevalecer em face do CTN, conforme se pode ver dos precedentes acerca da interrupção da prescrição pela citação, em nota ao art. 174, parágrafo único, inciso I, do CTN” (in Direito Tributário, Editora Livraria do Advogado, 10ª. Ed., pág. 94).*

*“A questão da prescrição e da decadência, entretanto, parece-me pacificada. É que tais institutos são próprios de lei complementar de normas gerais (art. 146, III, b). Quer dizer, os prazos de decadência e de prescrição inscritos na lei complementar de normas gerais (CTN) são aplicáveis, agora, por expressa previsão constitucional, às contribuições parafiscais” (Plenário, RE 148754-2/RJ, excerto do voto do Min. Carlos Velloso).*

Feitas as exposições acima, não restam dúvidas de que a fluência do prazo decadencial se interrompe somente após a regular intimação do sujeito passivo, razão pela qual os créditos lançados e referentes a fatos geradores ocorridos anteriormente a 25/02/2010, de fato foram fulminados pela decadência, o que implica na extinção do crédito tributário, consoante determina o inciso V do art. 156 do CTN.

Nessa linha, pelos motivos acima alinhavados, entendo que as operações ocorridas anteriormente a 25/02/2010, não mais poderão ser exigidas pelo fisco da Bahia, porquanto, no meu entendimento, alcançada pela decadência.

Nesses termos, voto no sentido de ACOLHER A PRELIMINAR suscitada para julgar improcedente o lançamento na parte que inclui as operações anteriores a 25/02/2010.

Vencido em relação à preliminar de decadência quanto ao exercício de 2009, avanço sobre o mérito.

No mérito, devo registrar que o recorrente não fez vir aos autos nenhum elemento ou argumento novo em relação às razões de defesa.

Em relação à infração 1, cuja tese recursal atine ao fato de que a autuação deriva de “*arbitramento por presunção*” levado a efeito pelo Fisco, desconsideradas as circunstâncias decorrentes do regime tributário das mercadorias (substituição tributária para frente).

Também não merece sufrágio a tese recursal. O fato é que as imputações contidas no Auto de Infração derivam de levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, em exercício fechado, roteiro de fiscalização absolutamente legal, que afasta completamente a tese de que teria sido levado a efeito qualquer tipo de arbitramento, sendo certo que para levantamento como os discutidos, a rigor do art. 13 da Portaria nº 445/98, apuradas omissões de entradas e de saídas, dever-se-á exigir o imposto apenas sobre a diferença de maior expressão monetária, como feito pelos e autuantes e pelos julgadores de piso quando mantiveram parcialmente a infração 1 e julgaram improcedente a infração 2.

Em assim sendo, nenhum reparo deve ser feito à Decisão da Junta em relação à infração 1.

Quanto à infração 3, diz que o recorrente que foi levada a efeito exclusivamente pelo quanto apurado no levantamento quantitativo de estoques, desconsiderado o fato de que seus estoques variam de acordo com a circulação física e jurídica dos produtos.

Em que pese a questão da circulação física e jurídica de mercadorias suscitar divergências de entendimento, devo lembrar que também nas infrações 3 e 4, a autuação decorre de levantamento quantitativo de estoques e, em assim sendo, a desconstituição da acusação se dá pela demonstração cabal de que não há as diferenças apontadas no levantamento, provas tais que não vieram aos autos, nem mesmo por amostragem, o que poderia, eventualmente, provocar a conversão do feito em diligência para a apuração da verdade dos fatos.

Nessa esteira, ainda que operacionalmente o recorrente observe divergências entre seus estoques físicos e contábeis, tal observação se restringe ao seu controle interno, não podendo o fisco deixar de considerar os números efetivamente encontrados nos estoques do contribuinte, devidamente registrados em seus livros.

Em assim sendo, mantenho a Decisão de piso.

Quanto à infração 4, a tese recursal repousa no fato de que o imposto exigido teria sido recolhido por antecipação (substituição tributária) e que eventual “*diferença*” de ICMS teria sido devidamente calculada e recolhida no momento da compra das mercadorias.

No caso desta infração, a regra a ser seguida está insculpida no art. 355, I, do RICMS/Ba que, à época, rezava que nas operações internas e nas aquisições de fora do Estado de mercadorias enquadradas no regime da substituição tributária, o estabelecimento filial atacadista situado neste Estado, no caso de transferência de estabelecimento industrial ou de suas outras filiais atacadistas, localizado nesta ou em outra unidade da Federação, não fará a retenção ou



antecipação do imposto nas operações internas, ficando o destinatário responsável pela retenção do imposto referente às operações internas subsequentes, hipótese em que se aplicará a MVA prevista para a retenção por estabelecimento industrial.

Ora, sendo o recorrente filial atacadista de indústria com matriz em Recife-Pe, ou seja, abastecida pela matriz, outra não pode ser a conclusão, senão a de que a autuação se deu de maneira absolutamente correta.

Quanto à tese de que o eventual “*diferença*” de ICMS teria sido devidamente calculada e recolhida no momento da compra das mercadorias, vejo que a tese recursal também não pode prosperar, haja vista que a autuação se refere a omissão de saídas de mercadorias efetuadas por estabelecimento filial atacadista, na condição de sujeito passivo por substituição, acusação que não encontra eco na tese de defesa.

Quanto aos pedidos de diligência e perícia, entendo que não há que serem atendidos. Fato é que o RPAF/Ba, no seu art. 147, II, autoriza o julgador a denegar pedido de perícia fiscal sempre que a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos, for desnecessária em vista de outras provas produzidas ou a verificação for impraticável.

No caso dos autos, vejo que não foram carreados ao PAF elementos que tivessem o condão de semear dúvida sobre as matérias em discussão nos presentes autos, sendo certo que caberia ao Sujeito Passivo, ao menos, trazer a lume, ainda que por amostragem, elementos que pudessem contrariar a acusação fiscal ou mesmo expô-las à dúvida, o que não ocorreu.

Por tais motivos, não há que se prover qualquer pedido de diligência ou perícia fiscal no sentido de buscar provas que devem ser produzidas pelo recorrente.

Quanto às multas, tidas como exorbitantes e confiscatórias, em que pese me alinhar ao pensamento do Sujeito Passivo, devo registrar que derivam de norma posta, fato que afasta deste Órgão julgador qualquer possibilidade de reduzir a multa aplicada, nos termos do RPAF/Ba.

Demais disso, após as modificações introduzidas na legislação, deixou de haver previsão para apreciação e julgamento dos pedidos de afastamento ou redução de multas por descumprimento de obrigação principal.

Por tudo o quanto exposto, no mérito, voto no sentido de PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para excluir o exercício de 2009 quanto às infrações 1, 3 e 4, alterando a Decisão de piso nos exatos termos em que foi prolatada.

#### **VOTO VENCEDOR (Preliminar de decadência - Exercício de 2009)**

Em que pese concordar com o nobre Relator quanto à decadência do direito de a fazenda pública constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2008, conforme consubstanciado na Decisão recorrida, peço *venia* para discordar do seu entendimento de reconhecer a prejudicial de mérito de decadência quanto aos fatos geradores ocorridos no ano de 2009.

Vislumbro que, no caso em exame, não operou a decadência dos fatos geradores ocorridos no exercício de 2009, pois, por se tratar de infrações decorrentes de auditoria de estoque, as datas de ocorrência se caracterizam no último dia do ano, ou seja, 31/12/2009.

Em consequência, conforme previsão legal contida no § 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...*”, só a partir de 01/01/2010 se iniciou a contagem do prazo decadencial para constituição do respectivo crédito tributário, o que vale dizer, o termo deste direito só ocorreu em 31/12/2014. Logo, por se tratar o lançamento de ofício de um direito potestativo do ente tributante, não transcorreu o prazo decadencial, quando da lavratura do Auto de Infração e visto saneador da autoridade competente, ocorrido em 29/12/2014.

Ressalte-se que o art. 142 do CTN estabelece que “*Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento*

*administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível”, do que salienta que a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.*

*Ainda há de salientar que, conforme art. 2º do RPAF, “Na instauração, preparo, instrução, tramitação e Decisão do processo administrativo e dos procedimentos administrativos não contenciosos, atender-se-á aos princípios da oficialidade, da legalidade objetiva, da verdade material, do informalismo e da garantia de ampla defesa, sem prejuízo de outros princípios de direito”.*

No caso concreto, conforme já dito, o Auto de Infração foi lavrado em 29/12/2014, logo, dentro do prazo decadencial que, para fins de cessação deste prazo, basta que o lançamento de ofício seja formalizado, pois a cientificação ao contribuinte é requisito para que dele seja cobrado o valor considerado devido pela administração, momento a partir do qual também começa a fluir o prazo de defesa administrativa, visto que o ato da lavratura do Auto de Infração só se completa com a sua “formalização” na repartição fiscal, de forma a lhe dar oficialidade, ou seja, lhe soar existência. Tal entendimento encontra consonância no Parecer exarado pelo então Procurador Chefe da PGE / PROFIS, Dr. Elder dos Santos Verçosa, de 04/09/2013, relativo ao PROCESSO Nº: PGE/2011250120-0.

Por fim, peço *venia* para reproduzir parte do texto do Parecer exarado pelo i. Procurador da PGE/PROFIS, Dr. José Augusto Martins Junior, no PAF nº 114595.0027/13-0, em razão da identidade ao caso concreto, ou seja, marco temporal inicial da decadência.

[...]

*Diante deste aporte conceitual, que entende o lançamento como um direito potestativo do Estado, forçoso se faz que tracejemos um breve conceito do que se entende como direito potestativo.*

*O direito potestativo é uma espécie de direito sem pretensão, já que a eles não se opõe um dever de quem quer que seja, mas uma sujeição de alguém*

*No ato jurídico potestativo o agente pode influir na esfera de interesses de terceiro, quer ele queira, quer não, sendo que o destinatário da manifestação da vontade a ela não adere, como na notificação, por exemplo.*

*Neste caso, no lançamento tributário, reconhecidamente um direito de cunho potestativo, a ciência do destinatário da sujeição não é elemento de concreção do exercício do direito, ou seja, a constituição do crédito tributário não existe apenas após a efetiva ciência do sujeito passivo.*

*Assim sendo, por lógica, a ciência não possui qualquer interferência para definição do marco temporal da decadência, bastando o ato de lançamento para defini-lo.*

*Pensar diferente, por epítrope, seria admitir que o lançamento só existiria quando da ciência do sujeito passivo da existência do ato de lançamento, o que, por si só, impediria a inscrição em dívida ativa dos lançamentos em que não fosse localizado o sujeito passivo.*

*O detentor do direito potestativo apenas deflagra, com o seu comportamento despojado de conteúdo negocial, um efeito previamente estabelecido na lei, em espécie a constituição do crédito tributário, nos moldes fixados no art. 142 do CTN.*

*Aliás, vale sublimar, o art. 173 do CTN norma dentro desta concepção, verbis:*

**Art. 173.** *O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

**I** - *do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

**II** - *da data em que se tornar definitiva a Decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.*

**Parágrafo único.** *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.*

*Bem se esta a ver da leitura do art. 173, parágrafo único, que o termo “notificação” do sujeito passivo, em hipótese alguma, pode ser entendida como ciência da comunicação procedimental, mas, isto sim, apenas do ato de expedir comunicação pelo ente tributante do lançamento ou de ato preparatório ao lançamento.*

*Para ilustrar, assim discorria o eminente processualista Giuseppe Chiovenda sobre o momento constitutivo da demanda judicial, verbis: “a demanda judicial existe no momento em que se comunica regularmente à outra*

parte; nesse momento existe a relação processual”. (CHIOVENDA, Giuseppe. *Instituições de direito processual civil*. 2ª ed., v. II, Campinas: Bookseller, 1998, p. 350.)

No mesmo tom, numa análise plasmada com amparo no Código de Processo Civil, a notificação é o ato através do qual se pode dar conhecimento oficial e legal do texto de um documento registrado a determinada pessoa, não sendo a efetivação da ciência um elemento da sua concreção.

Aliás, o Código de Processo Civil inclui os protestos, notificações e interpelações entre as medidas cautelares (arts. 867 a 873).

Neste diapasão, exala a Decisão abaixo:

**AÇÃO CAUTELAR DE NOTIFICAÇÃO. IMPOSIÇÃO DE OBRIGAÇÃO DE NÃO FAZER.IMPOSSIBILIDADE. ART. 151, DO CTN.**

(...)

II - Por meio do art. 867 do CPC, a lei processual defere a uma parte providências relacionadas à conservação de eventuais direitos cujo conteúdo dependa de conhecimento da outra parte. Tais providências são intermediadas pelo Poder Judiciário, que dá certeza ao requerido do propósito do requerente, impedindo a posterior alegação de ignorância.

III - A Notificação limita-se a dar conhecimento a alguém de intenção que o seu requerente considere relevante.

IV - Não há como viabilizar pela notificação a imposição de qualquer obrigação de não fazer. É que a sua gênese conceitual é a de dar conhecimento à outra parte de um direito que será eventualmente exercido. No caso específico de cobrança de tributos e consectários, esses direitos devem ser alegados pelo contribuinte por meio de embargos à execução fiscal ou outra ação própria, independentemente de prévia notificação ao Órgão Fazendário. (REsp 902.513/RS, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24.04.2007, DJ 21.05.2007 p. 552)

Diante do exposto, entendo que o o dies ad quem do prazo decadencial deve ser contado da lavratura do Auto de Infração.

Do exposto, voto pelo NÃO ACOLHIMENTO da prejudicial de mérito de decadência, quanto ao exercício de 2009.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria quanto à preliminar de decadência em relação ao exercício de 2009, com voto de qualidade do presidente, e, por unanimidade em relação ao mérito, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 233038.0002/14-2, lavrado contra **VOTORANTIM CIMENTO N/NE S/A. (CIMENTO NASSAU)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$11.739,62**, acrescido das multas de 70% sobre R\$10.724,71 e 60% sobre R\$1.014,91, previstas no art. 42, incisos III, e II, “d”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Preliminar de decadência - Exercício de 2009) - Conselheiros(as): Paulo Danilo Reis Lopes, Denise Mara Andrade Barbosa e Fernando Antonio Brito de Araújo.

VOTO VENCIDO (Preliminar de decadência - Exercício de 2009) - Conselheiros(as): José Antonio Marques Ribeiro, Daniel Ribeiro Silva e Alessandra Brandão Barbosa.

Sala das Sessões do CONSEF, 22 de fevereiro de 2016.

FERNANDO ANTÔNIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE/VOTO VENCEDOR  
(Preliminar de decadência - Exercício de 2009)

JOSÉ ANTONIO MARQUES RIBEIRO – RELATOR/VOTO VENCIDO  
(Preliminar de decadência - Exercício de 2009)

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS