

A. I. N° - 279465.0013/15-1
AUTUADO - VOTORANTIM CIMENTOS N/NE S/A.
AUTUANTES - NILDA BARRETO DE SANTANA, MARIA DE FÁTIMA ARAÚJO D OLIVEIRA
SANTOS e ANNA CRISTINA ROLLEMBERG NASCIMENTO
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 25.05.2016

6^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0015-06/16

EMENTA: ICMS. 1. ALÍQUOTAS. ERRO NA APLICAÇÃO. Infração elidida em parte, após comprovação de notas fiscais complementares, corrigindo o valor recolhido. 2. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA DETERMINAÇÃO. Idem do item anterior. 3. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. a) OPERAÇÕES DE ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. Exigência do ICMS sobre a diferença de maior expressão monetária. a.1) operações de saídas para os exercícios de 2010 e 2011 (infração 3). Item subsistente; a.2) operações de entradas para os exercícios de 2012 (infração 4). Item subsistente em parte, após provas documentais; b) FALTA DE RETENÇÃO DO ICMS-ST. Mercadorias sujeitas à substituição tributária, saídas sem documentos fiscais. Item não elidido. 4. DIFERENÇA DE ALÍQUOTA. BENS DO ATIVO FIXO. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Razões de defesa não elidem a infração. 5. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. a) RETENÇÃO A MENOS. Item subsistente em parte, após adequação da MVA; b) FALTA DE RETENÇÃO; Sujeito passivo por substituição, pelas operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado. Item subsistente. 6. DOCUMENTO FISCAL. NOTA FISCAL. FALTA DE ESCRITURAÇÃO NO LIVRO: a) REGISTRO DE SAÍDAS. EXIGÊNCIA DO ICMS PRÓPRIO E ICMS-ST. Itens parcialmente subsistentes, após exclusão de notas fiscais denegadas pela SEFAZ; b) REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIA SUJEITA A TRIBUTAÇÃO E NÃO SUJEITA A TRIBUTAÇÃO. Descumprimento de obrigação tributária acessória. Alteração na legislação passa atribuir multa de 1% do valor comercial das mercadorias não escrituradas, independentemente de sua tributação. Redução, de ofício, do valor exigido no primeiro item. Indeferido o pedido de diligência e de decadência. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração foi lavrado em 16/06/2015, para exigir o montante de R\$385.819,96, referente a doze infrações, conforme documentos às fls. 23 a 182 dos autos, nos termos a seguir:

INFRAÇÃO 1 - Recolheu a menos ICMS, no valor de R\$29.850,89, nos meses de junho e julho de 2010, em razão da aplicação da alíquota diversa da prevista nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas;

INFRAÇÃO 2 - Recolheu a menos ICMS, no valor de R\$547,67, no mês de janeiro de 2011, em razão de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas;

INFRAÇÃO 3 - Falta de recolhimento do ICMS, no valor de R\$140.849,41, relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercícios fechados (2010 e 2011), levando-se em conta, para cálculo do imposto, o maior valor monetário - o das saídas tributáveis;

INFRAÇÃO 4 - Falta de recolhimento do ICMS, no valor de R\$6.728,61, constatado pela apuração de diferenças tantos de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a das operações de entrada – com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou o pagamento dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício de 2012;

INFRAÇÃO 5 - Falta de retenção e o consequente recolhimento do ICMS, no valor de R\$2.978,88, na condição de contribuinte substituto, relativo às operações de saídas de mercadorias enquadradas no regime de Substituição Tributária, efetuadas sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias no exercício de 2012;

INFRAÇÃO 6 - Deixou de recolher ICMS, no valor de R\$15.054,38, no mês de outubro de 2011, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias de outras unidades da Federação e destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento;

INFRAÇÃO 7 - Reteve e recolheu a menos o ICMS, no valor de R\$19.397,74, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, nos meses de janeiro de 2011 a junho de 2012;

INFRAÇÃO 8 - Deixou de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento, no valor de R\$107.725,95, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, nos exercícios de 2010 a 2012;

INFRAÇÃO 9 - Deixou de recolher no prazo regulamentar ICMS, no valor de R\$26.301,49, referente as operações não escrituradas nos livros fiscais próprios, nos meses de outubro/2010; fevereiro, maio, agosto a outubro de 2011; agosto e novembro de 2012;

INFRAÇÃO 10 - Deixou de recolher ICMS retido, no valor de R\$4.075,27, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, nos meses de outubro/2010; fevereiro, maio, agosto a outubro de 2011; agosto e novembro de 2012;

INFRAÇÃO 11 - Multa de 10%, no valor de R\$31.532,12, sobre o valor comercial das mercadorias, sujeitas a tributação, entradas no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal;

INFRAÇÃO 12 - Multa de 1%, no valor de R\$777,55, sobre o valor comercial das mercadorias, não tributáveis, entradas no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal;

Em sua defesa, às fls. 202 a 225 dos autos, o sujeito passivo, preliminarmente, aduz que cabe uma análise acerca do prazo decadencial que atingiu algumas das pretensas ‘infrações’ ocorridas até 16/06/2010, pois o prazo decadencial para o lançamento de tributos como o ICMS, regido pelo art. 150 do CTN, é de cinco anos contados do fato gerador, conforme § 4º dessa norma jurídica.

Assim, sendo, portanto, todas as infrações deste Auto de Infração relativas ao ICMS, e sendo este tributo de lançamento por homologação, deve-se obedecer ao prazo de cinco anos, contado do fato gerador, para a homologação pelo Fisco, o que implica que em 16/06/2015, data da ciência do

lançamento de ofício, estariam decaídos (extintos) os fatos geradores ocorridos até 16/06/2010, no montante de R\$9.032,57. Cita doutrina e jurisprudência.

Em seguida, aduz ser necessária a declaração da suspensão de exigibilidade do suposto “crédito tributário”, para todos os fins de direito, tudo nos termos do art. 206 do CTN, o que desde já se requer, sob pena de vilipêndio aos arts. 5º, LV, e 146 da Constituição Federal de 1988.

No mérito, no que se refere à infração 1, reconhece que, por engano, inicialmente aplicou alíquota inferior à prevista na legislação, entretanto, no mesmo período foram emitidos documentos fiscais “complementares”, no intuito de sanar este erro, recolhendo, assim, os valores faltantes ao correto lançamento de ICMS daquele período.

Salienta que a relação acostada a sua defesa (fls. 241/244) comprova que, para cada nota fiscal em que foi recolhido ICMS a menor, existe um respectivo documento fiscal complementar, cujos valores totalizam o montante de R\$29.391,76 para o mês de junho, logo, superior àquele exigido no Auto de Infração de R\$29.333,83. Assim, defende ser necessária uma análise nos seus livros fiscais.

Com relação à infração 2, o defendant aduz que ocorreu o mesmo, pois, ao constatar o equívoco quando do recolhimento de ICMS, emitiu Nota Fiscal complementar nº 77221 (fl. 248) para ajustar o valor de ICMS àquele devido nos ditames da lei, conforme pode-se comprovar com o documento fiscal anexo à defesa, que complementa a Nota Fiscal nº 72488 (fl. 246).

Quanto às infrações 3 e 5, cujas autuações versam, em síntese, a respeito de diferenciais de saída e entrada de estoque dos produtos comercializados pela empresa, as quais, conforme descrição do Fisco, não houve a devida escrituração fiscal das operações de saída e entrada de mercadorias.

O defendant sustenta que as diferenças indicadas pelo Fisco decorrem, tão somente, de erro contábil, pois as mercadorias foram registradas em Inventário quando ainda se encontravam em trânsito e só posteriormente, quando da sua entrada efetiva, foi registrada no livro de Entrada. Assim, diferentemente do quanto acusado, não houve qualquer mercadoria comercializada sem documento fiscal ou sem a respectiva escrituração, não havendo que se falar em omissão, cuja afirmação requer que seja provada em diligência, a qual demonstrará cabalmente a lisura dos procedimentos realizados pela empresa e a inexistência de qualquer saldo de ICMS devido.

Quanto a omissão de entradas, diz que o problema foi que as notas fiscais dessas mercadorias só foram lançadas nos seus livros fiscais no início de janeiro de 2011 e de 2012, de forma que em 12/2010 e em 12/2011 os produtos resultantes das diferenças apontadas nas infrações se encontravam no estoque devidamente acobertados por nota, mas sem constar nos controles fiscais.

Cita como exemplo as diferenças de saída de Cal Pintura Dolo - ITAU - 8kg, apontadas, no exercício de 2012 da infração 5, como que teria havido uma omissão de saída de 4.680 unidades. Porém, a Nota Fiscal nº 21771 (fl. 250), com exatas 4.680 unidades de comercialização, remetida em 01/11/2012, não cabendo a autuação da impugnante referente ao exercício correspondente, pois, houve apenas mera irregularidade na apuração do estoque, decorrente de erro material, o qual poderá ser, inclusive, corrigido de ofício pela autoridade administrativa, ao teor dos arts. 147, §2º e 149, III e IV do CTN c/c Súmulas nºs 346 e 473 do STF, quanto mais por intermédio de perícia ou diligência fiscal, a qual requer. Pede a improcedência da infração.

Inerente à infração 4, aduz que a exação tem base em uma conduta “presumida” e que soa um ato absurdo por parte da impugnada, visto que a lei que veicular sua hipótese de incidência só será válida se descrever uma operação relativa à circulação de mercadoria, ou seja, apenas as efetivas e comprovadas operações de transferência de titularidade de mercadorias podem ser validamente eleitas pelas legislações locais como fatos geradores do ICMS, não se admitindo presunção - de qualquer tipo, em função dos princípios da estrita legalidade e tipicidade tributárias - que permitam o afastamento de tal premissa.

Assim, por essa perspectiva, rechaça o “arbitramento por presunção” levado a efeito, notadamente por sequer levar em consideração circunstâncias decorrentes do regime tributário das mercadorias, a exemplo de revenda (substituição tributária para frente), o real lucro da

empresa, etc., do que reitera a importância da produção de prova pericial e material, em nome da garantia constitucional do contraditório e da ampla defesa. Pede a improcedência da infração.

No tocante às infrações 6, 7, 8 e 10, o defendente, preambularmente, salienta que, por ser o ICMS um tributo gerado a partir da circulação de mercadorias, o art. 150, §7º, da Constituição Federal autoriza o legislador a instituir a figura da responsabilidade tributária “para frente”, de modo a criar um fato gerador presumido relativo a situações ainda não ocorridas, antecipando-se, assim, o recolhimento do tributo devido por toda a cadeia para o início da operação.

Segundo o autuado, dessa forma, resta claro que o tributo já foi recolhido por antecipação (substituição tributária), e a sua exigência neste Auto de Infração, não merece prosperar, pois, afinal, a maior parte das suas aquisições provém da sua matriz industrial, visto que, como se infere, “o ICMS-ST incidente na operação de circulação de itens adquiridos pela Defendente são devidos e recolhidos pelo primeiro “elo” da cadeia de circulação,” ou seja, por aqueles que lhe venderam as mercadorias, e cobrar o pagamento novamente por esta seria incorrer em bitributação, contrariando normas de cunho constitucional.

Destaca que, uma vez antecipado o ICMS devido, o art. 356 do RICMS/97 afasta a possibilidade de nova exigência do ICMS-ST, já que as operações internas subsequentes ficam desoneradas.

No que se refere à infração 7, o autuado aduz, ainda, que o cálculo do ICMS-ST foi realizado com MVA de 37%, sendo correta a MVA interna de 35%, conforme Convênio ICMS 74/94.

Com relação à infração 10, observou que as Notas Fiscais de nºs 63450, 63451, 63452, 63454, 63455, 63456, 63458, 63459, 63460, 63461 e 63462 (estas do ano de 2010), 100955 (emitida em 2011), e nºs 134540, 134661, 134720, 134853, 135329 e 135335 (relativas ao ano de 2012) foram denegadas pela Fazenda Estadual, de modo que devem constar nos livros fiscais da empresa, contudo não serão contabilizadas para o efeito de pagamento de tributos, já que aquelas operações inexistem. Assim, reitera a necessidade de realização de prova pericial, a fim de esclarecer todos os eventuais equívocos. Pede a improcedência da infração.

Sobre as infrações 9, 11 e 12, o sujeito passivo indaga como pode ser autuada por estas supostas infrações, sem que seja analisado o seu livro de registros? Defende ser imprescindível, neste caso, a realização de perícia técnica para o esclarecimento destas alegações e diz que a infração merece ser improcedente.

Em seguida, passa a alegar inexistência de irregularidades e aduzir juntada de novos documentos para, em busca da verdade material, citar a imprescindibilidade da realização de diligência/perícia, como também arguir o caráter confiscatório da cobrança da multa de 60%, 100% e 150%, do que tece considerações, cita doutrina, jurisprudência e legislação.

As autuantes ao prestarem a informação fiscal, às fls. 268 a 288 dos autos, em relação à prejudicial de mérito de decadência, dizem que o entendimento esposado na legislação tributária da Bahia e reiteradas vezes convalidado pelo Conselho de Fazenda Estadual é a contagem do prazo decadencial de cinco anos a partir do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador.

No mérito, quanto à primeira infração, as autuantes aduzem que assiste razão parcial ao autuado, pois comprovou ter emitido e escriturado notas fiscais para complementar parte do ICMS destacado a menor naquelas operações, conforme planilha anexa à impugnação, às fls. 240 a 244 dos autos. Assim, feitas as devidas correções, concluem que remanesce o valor de R\$1.783,63 a recolher, conforme planilha corrigida, às fls. 287, 290 e 291 dos autos.

Inerente à segunda infração, também entendem assistir razão parcial ao autuado, pois comprovou ter emitido e escriturado a Nota Fiscal nº 77.221 para complementar o ICMS destacado a menor em uma das operações (Nota Fiscal nº 72.488), conforme cópia da nota fiscal, às fls. 247 e 248 dos autos. Assim, feitas as devidas correções, concluem que remanesce o valor de R\$328,73 a recolher, conforme planilha corrigida, às fls. 287 e 293 dos autos.

No tocante às infrações 3, 4 e 5, relacionadas à auditoria de estoque, as autuantes sustentam que a contagem física de estoques é baseada na escrituração fiscal do contribuinte, mais precisamente nos inventários inicial e final, como também nas notas fiscais emitidas e recebidas do período.

Destacam que de fato, nem sempre a nota fiscal é emitida pelo fornecedor e recebida dentro do mesmo mês. Também é comum a nota fiscal ser emitida pelo fornecedor no mês de dezembro e o adquirente somente registrar a entrada no mês de janeiro do exercício seguinte. Que o Fisco tem aceito como data de entrada da mercadoria a de escrituração da mesma no Registro de Entrada. Como também tem sido comum os contribuintes informarem em seu livro Registro de Inventário o estoque de “mercadorias em trânsito” e de “mercadorias em poder de terceiros”.

As autuantes aduzem que, por outro lado, constitui obrigação acessória do contribuinte escriturar os livros fiscais na forma definida nos artigos 212 a 253 do RICMS, dentre os quais estabelecem que:

- i) a escrituração do Registro de Entradas será efetuada por operação ou prestação, em ordem cronológica das entradas efetivas de mercadorias ou bens no estabelecimento;
- ii) na escrituração do livro Registro de Saídas, os lançamentos serão feitos em ordem cronológica, segundo as datas de emissão dos documentos fiscais ...;
- iii) no livro Registro de Inventário serão arrolados, separadamente, as mercadorias, as matérias-primas, os produtos intermediários, manufaturados e os materiais de embalagem pertencentes ao estabelecimento e em poder de terceiros, como também de terceiros e em poder do estabelecimento.

Assim, concluem que não procede a alegação de que tais “mercadorias estariam em trânsito”, pois as notas fiscais listadas como não registradas na Escrituração Fiscal Digital - EFD não foram localizadas no livro Registro de Entradas nem no mês de emissão das mesmas, nem nos meses subsequentes, seja do mesmo exercício, seja do exercício posterior.

Também não procede a alegação de que tais “mercadorias estariam em trânsito”, pois as mercadorias constantes daquelas notas fiscais não foram informadas no livro Registro de Inventário como “mercadorias em poder de terceiros”.

Em seguida, as autuantes passam a tecer considerações sobre a auditoria de estoque, a qual decorre da contagem física de estoques, obedecendo a equação contábil de “Estoque Inicial + Entradas - Saídas = Estoque Final”, esclarecendo que apuraram omissão de saídas de mercadorias tributadas maior que a omissão de entradas, nos exercícios de 2010 e 2011, enquanto no exercício de 2012 apuraram omissão de entradas a maior que a omissão de saídas de mercadorias tributadas.

A respeito da alegação de defesa de que inexiste diferença, do que cita como exemplo o item “Cal Pintura Dolo - ITAU - 8kg”, inerente à infração 5, as autuantes informam que, conforme planilha à fl. 85, nenhum “diferencial” foi imputado à autuada, sendo aplicada somente a penalidade fixa de 10% pela falta de escrituração da Nota Fiscal nº 21.771, emitida em 01/11/2012.

Ainda em relação à infração 5, as autuantes esclarecem que a exigência decorre da falta de retenção e o consequente recolhimento do ICMS, na condição de contribuinte substituto, relativo às operações de saídas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária (cimento e argamassa), efetuadas sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque no exercício de 2012, uma vez que o autuado é substituto tributário, por ser filial de indústria fabricante desses produtos, conforme demonstrado à fl. 85 dos autos.

Aduzem, ainda, que deixaram de lançar o valor do ICMS-ST (retenção nas saídas) sobre as omissões de saídas da infração 3 (exercícios de 2010 e 2011), que será objeto de lançamento complementar.

Quanto à infração 6, inerente a exigência de diferença de alíquotas nas aquisições interestaduais de bens do ativo fixo, as autuantes aduzem que o autuado não traz nenhum argumento específico, ao trata-la conjuntamente com as infrações 7, 8 e 10. Assim, mantém integralmente a exação 6.

Em relação à infração 7, decorrente da retenção e recolhimento a menos do ICMS-ST, a alegação da defesa é de que o Fisco calculou incorretamente a MVA do item argamassa, ao aplicar 37% em vez de 35%. Porém, segundo as autuantes, tal afirmação não condiz com a realidade, pois, conforme estabelecido no Anexo I do RICMS/12 e Anexo 88 do RICMS/97, a MVA interna vigente

para o item argamassa (NCM 3214.9), constante dos Protocolos 104/09 e 26/10, era de 37% no período fiscalizado.

No tocante à infração 8, relativa a falta de retenção e, consequente, recolhimento do ICMS-ST, tendo o autuado alegado que o imposto foi recolhido por antecipação tributária pela sua matriz industrial, as autuantes salientam que, diferentemente do que diz, o autuado é estabelecimento filial de indústria, cuja matriz é situada em Sergipe e, como tal, pela legislação federal, o estabelecimento filial é equiparado a indústria em todos os direitos e obrigações, tendo a legislação lhe atribuído a condição de substituto tributário, nos termos da cláusula quinta, inciso II, parágrafo único do Convênio ICMS 81/93, combinado com a cláusula primeira, parágrafo único, item “2”, do Protocolo ICMS 11/85, cuja regra foi recepcionada pelo art. 8º, II, c/c o §8º, I, da Lei nº 7.014/96.

Quanto à infração 9, inerente ao não recolhimento do ICMS de operações não escrituradas nos livros fiscais, as autuantes informam que nesta infração foi lançado o ICMS normal destacado nas notas fiscais, cujas operações não foram escrituradas no livro Registro de Saídas e, consequentemente, tais valores não foram levados a débito da escrituração mensal do imposto a recolher.

Já a infração 10, informam que decorre da exigência do ICMS-ST destacado nas notas fiscais, cujas operações não foram escrituradas no Registro de Saídas e, consequentemente, tais valores não foram levados a débito da apuração mensal do imposto devido por substituição tributária do período.

Entretanto, as autuantes ressaltam que, para as infrações 9 e 10, o contribuinte consegue elidir parte da acusação, pois comprovou que algumas das notas fiscais não se referem a saídas efetivas de mercadorias, já que as mesmas foram denegadas pelo Fisco. Assim, excluíram as notas fiscais denegadas, conforme planilhas corrigidas às fls. 297 a 299 dos autos, reduzindo os valores de ambas infrações, respectivamente, para R\$19.233,86 e R\$2.709,05, já que têm origem nos mesmos documentos fiscais, conforme demonstrado à fl. 288 dos autos.

Salientam, ainda, que a exclusão das notas fiscais denegadas impactou em maior omissão de saídas de mercadorias nos exercícios de 2010 e 2011 (como também minimizou a diferença de entradas do exercício de 2012, relativo à quarta infração, resultando no ICMS devido de R\$5.855,41, como demonstrado à fl. 287 dos autos).

Quanto às infrações 11 e 12, relativas à falta de registro na escrita fiscal de notas fiscais de aquisição, as autuantes aduzem que não foi anexada nenhuma prova que as elidissem. Assim, as mantêm.

Sobre a alegação da aplicação de multas abusivas, aduzem que são determinadas em lei, não competindo ao Fisco e nem ao CONSEF a análise da constitucionalidade das mesmas, consoante prevê o art. 167, I e III, do RPAF/BA.

Instado a se manifestar sobre a informação fiscal, o autuado, às fls. 303 a 327 dos autos, apresenta manifestação, na qual repete todas as alegações insertas na impugnação do Auto de Infração.

Por sua vez, as autuantes, em nova informação fiscal, aduzem que o contribuinte apresentou manifestação trazendo os mesmos fatos da impugnação. Assim, ao não trazer nenhum argumento ou fato novo ao processo e todas as alegações anteriores já terem sido devidamente analisadas, concluem que nada mais há a acrescentar.

VOTO

O lançamento de ofício, ora em análise, imputa ao sujeito passivo o cometimento de doze infrações, com o débito exigido no montante de R\$385.819,96, todas objeto da insurgência do sujeito passivo.

Inicialmente, há de se registrar que todas as exações do lançamento de ofício foram devidamente documentadas e se fundamentam em levantamentos fiscais e demonstrativos, constantes nos autos e em mídia eletrônica (CD-R), cujas cópias foram fornecidas ao contribuinte, consoante recibo à fl. 189 dos autos. Em consequência, verifico que o lançamento de ofício preenche todas

as formalidades legais previstas, não ensejando em qualquer violação ao devido processo legal e a ampla defesa do contribuinte.

Em seguida, da análise da prejudicial de mérito de que havia ocorrido a decadência do direito de a Fazenda Estadual constituir o crédito tributário, em 16/06/2015, referente aos fatos geradores ocorridos até 16/06/2010, no montante de R\$9.032,57, relativas às infrações 8, 11 e 12, conforme demonstrado à fl. 209 dos autos, sob o fundamento de que o prazo decadencial para o lançamento de tributos por homologação, como o ICMS, é de cinco anos, contado do fato gerador, conforme previsto no art. 150, § 4º, do CTN, há desse ressaltar que:

- efetivamente, se a modalidade de lançamento é por homologação e o contribuinte antecipa o pagamento, corretamente ou a menor, o termo inicial da contagem do prazo decadencial, de cinco anos, se dará na data de ocorrência do fato gerador, conforme o disposto no artigo 150, § 4º do CTN;
- por outro lado, não havendo a antecipação do pagamento, o Fisco não tem como conhecer a data do fato gerador e o prazo inicial da decadência será contado a partir do primeiro dia do ano seguinte em que o lançamento deveria ter sido efetuado, conforme previsto no art. 173, I, do CTN;

Assim, por se tratar a oitava infração da acusação de que o contribuinte “*Deixou de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição ...*”, ou seja, de falta de recolhimento do imposto, a contagem inicial do prazo decadencial ocorre a partir do primeiro dia do exercício seguinte, conforme previsto no art. 173, I, do CTN e, em consequência, o direito de a Fazenda Estadual constituir o crédito tributário, relativo aos fatos geradores de janeiro a junho de 2010, não havia decaído quando da lavratura do Auto de Infração, ocorrida em 16/06/2010, cujo termo final seria 31/12/2015.

O mesmo raciocínio se aplica às infrações 11 e 12, as quais exigem multa por descumprimento de obrigação tributária acessória, cuja essência das infrações não permite enquadrá-las na previsão do art. 150, §4º, do CTN, visto que não existe antecipação de pagamento e, portanto, deve-se aplicar a regra ínsita no art. 173, I, do CTN. Logo, também, não havia operado a decadência.

Quanto à pretensão da declaração da suspensão de exigibilidade do suposto “crédito tributário”, nos termos do art. 206 do CTN, há de se registrar que a exigibilidade ocorrerá após trânsito em julgado, na esfera administrativa, da Decisão do CONSEF acerca do processo administrativo fiscal.

Também, nos termos do art. 147 do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, indefiro o pedido para realização de diligência ou de perícia, por considerar suficientes para a formação de minha convicção os elementos contidos nos autos, assim como em razão de destinar a verificar fatos vinculados à escrituração fiscal ou a documentos que estão na posse do requerente e cuja prova (levantamentos e demonstrativos referentes às alegações defensivas) simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos, inclusive para comprovar qualquer inconsistência do levantamento fiscal e motivar a diligência pretendida, como também em razão da prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos.

Quanto às razões de mérito, em relação às duas primeiras infrações, cujas exigências decorrem de erro da aplicação da alíquota e na determinação da base de cálculo, o defendant logrou elidí-las parcialmente ao comprovar emissão de notas fiscais complementares no intuito de sanar estes erros e recolher os valores restantes do ICMS correlatos, conforme a seguir:

- referente à infração 1, às fls. 241 a 244 dos autos, o autuado apresenta relação de notas fiscais e suas respectivas notas fiscais complementares, com ICMS complementar no montante de R\$29.391,76, para o mês de junho/2010. Por sua vez, as autuantes ao cotejar as notas fiscais complementares com as notas fiscais relacionadas às fls. 65 e 66 dos autos, as quais fundamentam a infração 1, constataram o valor remanescente da primeira infração de R\$1.783,63, relativo às Notas Fiscais nºs 53.187, 53.190, 53.215 e 53.221, consoante demonstrativo às fls. 290 e 291 dos autos, de cuja ciência o autuado não apresentou qualquer fato modificativo;

Com relação à infração 2, o defendant aduz que emitiu Nota Fiscal complementar nº 77221 (fl. 248) para complementar o valor de ICMS de R\$218,95, destacado a menos na Nota Fiscal nº 72488 (fl. 246). Porém, as autuantes, à fl. 293 dos autos, demonstram a existência do valor remanescente de R\$328,73, relativo à Nota Fiscal nº 72478, de cuja ciência o autuado não apresentou qualquer fato modificativo.

Diante de tais considerações e das provas documentais, há de se concluir pela subsistência parcial das exações 1 e 2, nos valores respectivos de R\$1.783,63 e de R\$328,72, conforme explicitado à fl. 287 dos autos.

Inerente à terceira infração, na qual se exige o imposto decorrente da constatação de omissão de saídas de mercadorias tributadas, nos exercícios de 2010 e 2011, apurado através de auditoria de estoque, a tese de defesa é de que as diferenças apuradas decorrem, tão somente, de erro contábil, pois as mercadorias foram registradas em Inventário quando ainda se encontravam em trânsito e só posteriormente, quando da sua entrada efetiva, foi registrada no livro de Entrada, do que pede diligência como meio de prova de sua alegação.

Há de se registrar que a escrituração dos livros fiscais será feita com base nos documentos relativos às operações ou prestações realizadas pelo contribuinte, *sob sua exclusiva responsabilidade e na forma estabelecida pela legislação tributária*, conforme preceituava o art. 319 do RICMS/97, vigente à época dos fatos geradores relativos aos exercícios de 2010 e 2011.

Por sua vez, conforme já salientado pelas autuantes, no livro Registro de Inventário devem ser arrolados, separadamente, as mercadorias, as matérias-primas, os produtos intermediários, manufaturados e os materiais de embalagem *pertencentes ao estabelecimento e em poder de terceiros, como também de terceiros e em poder do estabelecimento*, consoante art. 330, §2º, do RICMS/97, vigente a época dos fatos geradores.

Sendo assim, o contribuinte não consegue explicar e nem comprovar as diferenças apuradas em seu estoque, como no caso concreto de omissões de saídas, sendo inócuia a realização de perícia ou de diligência, cujas explicações nem o próprio sujeito passivo as possui.

Saliente-se que, na verdade, a auditoria fiscal ao somar, em certo período, relativo a uma determinada mercadoria, identificada sob código de referência, a quantidade do estoque inicial com a quantidade das entradas no exercício com notas fiscais e, do resultado apurado, subtrair a quantidade do estoque final existente (declarado pelo contribuinte no Registro de Inventário), determina a *efetiva* quantidade de saídas dessa mercadoria no período fiscalizado.

Em seguida, a efetiva quantidade de saídas dessa mercadorias é comparada com a quantidade de saídas com notas fiscais, no mesmo exercício, apurando-se a diferença quantitativa de saída ou de entrada sem nota fiscal da mercadoria, a qual foi identificada sob código de referência, conforme apurado no levantamento fiscal, sendo exigido ao sujeito passivo, quanto à terceira infração, o imposto não oferecido à tributação, por se ter apurado omissão de saída de mercadorias sujeitas ao regime de tributação normal do seu estabelecimento atacadista (equiparado à industrial), conforme demonstrado às fls. 71 a 83 dos autos, cujas cópias foram entregues ao contribuinte, o qual não apresentou qualquer prova ou documento modificativo da acusação fiscal, sendo subsistente a infração.

Quanto à quarta infração, se exige o imposto de R\$6.728,61 com base na presunção legal, prevista no art. 4º, § 4º, IV, da Lei nº 7.014/96, de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou o pagamento dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias tributadas, realizadas anteriormente e também não contabilizadas, por se constatar diferenças de entradas sem documentos fiscais, apuradas através de auditoria de estoque no exercício de 2012, conforme demonstrada à fl. 85 a 91 dos autos.

Portanto, diferentemente do que alega o defendant, não se trata de uma conduta “presumida” ou de “arbitramento por presunção”, mas, sim, de uma hipótese legal de ocorrência de fato gerador do imposto, cuja hipótese, entradas de mercadorias não registradas, presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto, conforme determinação legal.

Registre-se que, em que pese se tratar de uma presunção legal, na qual presume-se a ocorrência de operações *tributáveis* sem pagamento do imposto, ainda, assim, para efeito de exigência do imposto, o Fisco aplicou a proporcionalidade de 96,55% das operações realizadas com mercadorias tributadas, conforme se verifica à fl. 85 dos autos e consoante reiteradas decisões deste CONSEF.

Assim, as razões de defesa, relativas à “conduta presumida” e de “arbitramento por presunção” são ineficazes para elidir a acusação fiscal, cuja auditoria de estoque, conforme já dito, é prova suficiente para fundamentar o ilícito fiscal, salvo se o contribuinte demonstrar algum equívoco ou qualquer fato modificativo.

No caso concreto, por ter o defendante comprovada a existência de notas fiscais por ele emitidas, as quais foram denegadas pela Fazenda Estadual, tanto nos exercícios de 2010 e 2011, quanto no exercício de 2012, conforme relaciona à fl. 217 dos autos, cujas ocorrências foram acolhidas pelas autuantes, quando da sua informação fiscal, se verifica que algumas notas fiscais de saídas consideradas no levantamento fiscal, na verdade, não ocorreram seus respectivos fatos geradores.

Com isso, quanto aos exercícios de 2010 e 2011, inerente à terceira infração, na qual se exige o ICMS em decorrência da constatação de omissão de saídas (por sair um produto, com notas fiscais, em quantidade menor à efetiva saída), ao se excluir as aludidas notas fiscais denegadas, as quais tinham sido consideradas no levantamento fiscal, agravou-se ainda mais a diferença de saídas apurada na auditoria de estoque. Contudo, por não se poder agravar a terceira infração, deve-se mantê-la na sua integralidade.

Entretanto, em relação à quarta infração, por decorrer da constatação de entradas sem notas fiscais (por ocorrer saídas com notas fiscais em quantidade maior do que a que se dispunha de um certo produto), ao se excluir as aludidas notas fiscais denegadas, inerentes ao exercício de 2012, as quais tinham sido consideradas no levantamento fiscal, reduz a diferença de entradas apurada na auditoria de estoque, consoante apuraram as autuantes, quando da informação fiscal, reduzindo o valor da quarta infração de R\$6.728,61 para R\$5.855,41, conforme demonstrativos às fls. 287, 295 e 299 dos autos. Infração subsistente em parte.

Quanto à quinta infração, a exigência ao autuado decorre da falta de retenção e recolhimento do ICMS-ST, na condição de contribuinte substituto, relativo às operações de saídas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária (cimento e argamassa), efetuadas sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque no exercício de 2012, uma vez que o autuado é substituto tributário, por ser filial de indústria fabricante desses produtos e, como tal, se equiparar, conforme demonstrado à fl. 85 dos autos.

Há de se registrar, ainda, que também seria devido pelo estabelecimento autuado o ICMS normal, de sua própria responsabilidade, pelas saídas de mercadorias sem notas fiscais, cujas operações ensejaram a cobrança do ICMS-ST. Contudo, tal exigência foi absorvida pelas entradas sem notas fiscais, por ser de maior expressão monetária, inerente à auditoria de estoque no exercício de 2012, objeto da quarta infração.

Também, há de salientar que não tem pertinência o exemplo trazido nas razões de defesa (fl. 214), relativo ao produto “Cal Pintura Dolo - ITAU - 8kg”, no qual o autuado alega que teria havido uma omissão de saída de 4.680 unidades e que a Nota Fiscal nº 21771 (fl. 250), com exatas 4.680 unidades, remetida em 01/11/2012, o que comprovaria a diferença apurada pelo Fisco. E não tem pertinência tal alegação, pois, conforme se observa à fl. 85 dos autos, este item, “Cal Pintura Dolo - ITAU - 8kg”, não faz parte de qualquer infração do lançamento de ofício, visto que a diferença de entradas de 4.680 sacos (fl. 85) já havia sido compensada pelo Fisco com a mesma quantidade, constante da Nota Fiscal nº 21771, em que pese não registrada na escrita fiscal (fl. 169), consoante pode-se observar às fls. 85 dos autos, cujo item apresenta-se sem diferenças no estoque.

Diante de tais considerações, subsiste integralmente a quinta infração.

Com relação à sexta infração, referente à exigência do ICMS de R\$15.054,38, decorrente da diferença de alíquotas de aquisição interestadual de ativo fixo, o defendante não apresenta razões

específicas da sua insurgência, limitando-se a englobá-la com as exações 7, 8 e 10 para alegar que o tributo já havia sido recolhido por antecipação (substituição tributária). Sendo assim, comungo com a tese das autuantes de que “*A impugnante não traz nenhum argumento específico para a infração, que é tratada conjuntamente com as infrações 07, 08 e 10*”.

Registre-se que tal exigência é prevista no art. 2º, IV, c/c §1º, da Lei nº 7.014/96, sendo irrelevantes para caracterização do fato gerador: a natureza jurídica da operação ou o título jurídico pelo qual a mercadoria ou bem esteja na posse do respectivo titular, cuja negativa de aplicação da legislação nos falece competência, consoante determina o art. 125, III, da Lei nº 3.956/81 (COTEB). Infração subsistente.

Inerente à infração 7, a qual decorre da retenção e recolhimento a menos do ICMS-ST, a alegação específica do autuado é de que o cálculo do ICMS-ST foi realizado com MVA de 37%, sendo correta a MVA interna de 35%, conforme Convênio ICMS 74/94. Já as autuantes afirmam que, conforme estabelecido no Anexo I do RICMS/12 e Anexo 88 do RICMS/97, a MVA interna vigente para o item argamassa (NCM 3214.9), constante dos Protocolos 104/09 e 26/10, era de 37% no período fiscalizado.

Da análise do demonstrativo de fls. 95 a 115 dos autos verifica-se que se trata de exigência do ICMS-ST relativo ao produto “ARGA COLANTE”, relativo ao período de janeiro/2011 a junho/2012.

A legislação vigente até 31/03/2012, ínsita no art. 353, II, item “16.6”, do RICMS/97, consoante Convênio ICMS 74/94, previa a obrigatoriedade da do ICMS-ST nas vendas de argamassa e, no item “17” do Anexo 88 do próprio RICMS/97, a MVA de 35% nas saídas internas do produto. Contudo, com o advento do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.780/12, o seu “Anexo 01”, com redação vigente de 01/04/12 a 31/12/12, conforme item “24.1”, previa a MVA de 37% nas saídas internas do produto.

Diante de tais considerações e por vislumbrar que a exigência relativa à sétima infração decorre unicamente do fato de o Fisco entender que a MVA aplicada é 37%, enquanto o autuado sustenta ser 35%, concluo caber razão ao sujeito passivo em relação ao período de janeiro de 2011 a março de 2012, conforme previsão normativa mencionada. Por sua vez, razão assiste às autuantes em relação ao período de abril a junho de 2012.

Assim, subsiste em parte a infração 7, no valor de R\$3.655,07, inerente aos meses abril a junho/2012.

Em relação à infração 8, cuja acusação é de que o autuado deixou de proceder a retenção do ICMS, o defendantete aduz que o imposto foi recolhido por antecipação tributária pela sua matriz industrial e, uma vez antecipado o ICMS, as operações internas subsequentes ficam desoneradas.

Porém, o contribuinte não comprova sua alegação e, considerando que o estabelecimento autuado é o substituto tributário no caso de receber a mercadoria por transferência ou adquirir de terceiros, pois na primeira hipótese, por se tratar de estabelecimento filial de indústria, se equipara à ela, como também, na segunda condição, ao adquirir a mesma mercadoria de terceiros, é o responsável pelo ICMS-ST, como definido no acordo interestadual específico, conforme previsto no parágrafo único da cláusula quinta do Convênio ICMS 81/93. Logo, no caso concreto, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS-ST é do estabelecimento autuado. Item subsistente.

Quanto às infrações 9 e 10, relativas ao ICMS normal e ao ICMS-ST referente às operações de saídas com documentos fiscais não lançados na escrita fiscal, restou comprovada a elisão parcial das exações, uma vez que o contribuinte provou que algumas das notas fiscais foram denegadas pelo Fisco, fato este reconhecido pelas autuantes que, na informação fiscal, excluíram do levantamento fiscal original as aludidas notas fiscais denegadas, conforme planilhas corrigidas às fls. 297 a 299 dos autos, reduzindo os valores de ambas infrações, respectivamente, para R\$19.233,86 e R\$2.709,05, conforme demonstrado à fl. 288 dos autos. Itens subsistentes em parte.

Inerente às infrações 11 e 12, relativas às multas de 10% e 1% decorrentes do descumprimento de obrigação tributária acessória de registrar as entradas de mercadorias no escrita fiscal, o defendantete não apresenta qualquer alegação ou prova que venha a elidir as exações.

Porém, em razão da alteração do inciso IX do art. 42 da Lei nº 7.014/96, através da Lei nº 13.461, de 10/12/15, na qual a penalidade de 10% passou a ser de 1% do valor comercial da mercadoria sujeita a tributação que tenha entrado no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal, deve-se aplicar, nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN, a penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, por se tratar de ato não definitivamente julgado, o que reduz o valor original da infração 11 para R\$3.153,21.

Assim, subsiste em parte a infração 11, no valor de R\$3.153,21 e integralmente a infração 12.

Por fim, no tocante ao alegado caráter confiscatório das multas aplicadas, há de se registrar que tais penalidades são as previstas aos casos concretos, conforme art. 42, incisos II e III, da Lei nº 7.014/96, falecendo competência a este Colegiado a declaração de inconstitucionalidade e a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, conforme previsto no art. 125 do COTEB.

Do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, no valor de R\$304.105,13 conforme demonstrativo abaixo, em decorrência das reduções dos valores relativos às infrações: 1, 2, 4, 7, 9, 10 e 11, como demonstrado às fls. 287 e 288 dos autos (com exceção dos itens 7 e 11), mantendo-se inalteradas as demais.

INF.	RESULTADO	VLR. HISTÓRICO	VLR. JULGADO	MULTA
01	PROCEDENTE EM PARTE	29.850,89	1.783,63	60%
02	PROCEDENTE EM PARTE	547,67	328,73	60%
03	PROCEDENTE	140.849,41	140.849,41	100%
04	PROCEDENTE EM PARTE	6.728,61	5.855,41	100%
05	PROCEDENTE	2.978,88	2.978,88	60%
06	PROCEDENTE	15.054,38	15.054,38	60%
07	PROCEDENTE EM PARTE	19.397,74	3.655,07	60%
08	PROCEDENTE	107.725,95	107.725,95	60%
09	PROCEDENTE EM PARTE	26.301,49	19.233,86	100%
10	PROCEDENTE EM PARTE	4.075,27	2.709,05	150%
11	PROCEDENTE	31.532,12	3.153,21	-----
12	PROCEDENTE	777,55	777,55	-----
TOTAL		385.819,96	304.105,13	

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 6ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **279465.0013/15-1**, lavrado contra **VOTORANTIM CIMENTOS N/NE S/A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$300.174,37**, acrescido das multas de 60% sobre R\$131.526,64, 100% sobre R\$165.938,68 e 150% sobre R\$2.709,05, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “a”, “e” e “f”, III e V, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$3.930,76**, previstas nos incisos IX e XI, do mesmo diploma legal citado, com os acréscimos moratórios estabelecidos na Lei nº 9.837/05.

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art.169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/2000, com efeitos a partir de 10/10/2000.

Sala das Sessões do CONSEF, 18 de maio de 2016.

ÁLVARO BARRETO VIEIRA - PRESIDENTE

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – RELATOR

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA - JULGADOR