

PROCESSO - A. I. Nº 110123.0006/15-9
RECORRENTE - DIMAS COMÉRCIO DE TECIDOS LTDA. (TECIDOS BAHIA)
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 6º JF nº 0080-06/16
ORIGEM - INFAZ VAREJO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 16/03/2017

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO CJP Nº 0030-11/17

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OMISSÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. A diferença das quantidades de saídas de mercadorias tributáveis apurada mediante levantamento quantitativo de estoque constitui comprovação suficiente da realização de operações sem a emissão de documentos fiscais. Autuado não apresenta provas capazes de elidir a acusação fiscal. Infração caracterizada. Não acolhida arguição de decadência. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão de piso que julgou Procedente o presente Auto de Infração, lavrado em 22/09/15, o qual exige ICMS no valor de R\$45.194,37, acrescido da multa de 100%, pelo cometimento da seguinte infração:

***Infração 01 – 04.05.02** – Falta de recolhimento do imposto relativa a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a 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 exercício fechado, levando-se em conta para o cálculo do imposto, o maior valor monetário, o das saídas tributáveis.*

Após apresentação da Impugnação Inicial (fls. 490 a 503) e consequente Informação Fiscal (fls. 512 e 513), a Junta de Julgamento fiscal, após instrução processual, entendeu pela Procedência da infração nos seguintes termos:

“VOTO

O lançamento de ofício, ora em análise, imputa ao sujeito passivo a falta de recolhimento do imposto relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis, efetuadas sem emissão de documentos fiscais e sem a respectiva escrituração, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias no exercício de 2010, conforme documentos às fls. 5 a 482, cujas cópias foram fornecidas ao contribuinte, conforme documentos às fls. 487/488 dos autos.

Inicialmente, da análise da prejudicial de mérito de que havia ocorrido a decadência do direito de a Fazenda Estadual constituir o crédito tributário, em 27/10/2015, data da ciência do Auto de Infração, referente aos fatos geradores ocorridos até 27/10/2010, sob o fundamento de que o prazo decadencial para o lançamento de tributos por homologação é de cinco anos, contado do fato gerador, conforme previsto no art. 150, § 4º, do CTN, há de 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 acusação de “Falta de recolhimento do imposto relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis ...”, 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 do exercício de 2010, não havia decaído quando da lavratura do Auto de Infração, ocorrida em 22/09/2015, cujo termo final seria 31/12/2015.

Ainda, há de se ressaltar que, no caso concreto, a omissão de saídas apurada no levantamento quantitativo realizado no exercício de 2010, considerando todas operações de saídas e de entradas no exercício, além dos estoques existentes no início e no final do período, não há como se precisar as datas da ocorrência dessas omissões, haja vista que não há registro dessas omissões. Neste caso, o § 2º do art. 39 do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, dispõe que, “não sendo possível discriminar o débito por períodos mensais, considerar-se-á o tributo devido no último mês do período fiscalizado”. Assim, considerando a data de ocorrência de 31/12/2010, independentemente da aplicação do art. 150, §4º, do CTN ou do art. 173, I, do CTN, a contagem do prazo decadencial iniciará em 1º/01/2011 e findará em 31/12/2015, restando, indubitavelmente, comprovado que não havia operado o direito de se constituir o crédito tributário em 22/09/2015, quando da lavratura do Auto de Infração.

Também, nos termos do art. 147 do RPAF, indefiro o pedido para realização de diligência fiscal, 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 cujas provas documentais, referentes às suas alegações, simplesmente poderiam ter sido por ele juntadas aos autos, uma vez que a diligência fiscal não se presta à suprir defesa, de ônus e de responsabilidade única do sujeito passivo, pois, o autuado não apresentou nenhuma comprovação documental de suas alegações de que houve inconsistências nos estoques informados no SINTEGRA em relação com os escriturados no livro Registro de Inventário, inerente ao exercício de 2009, fato este facilmente comprovável, a exemplo do que fizeram os autuantes ao anexarem cópia do aludido livro, às fls. 420 a 454 dos autos.

Da mesma forma e pelo mesmo fundamento anterior rejeito o pedido do autuado de nulidade do Auto de Infração, visto que o contribuinte não comprova sua alegação de dados inconsistentes no Registro 74 informado no SINTEGRA, pois, o próprio autuado não comprovou sua alegação, em que pese os autuantes terem asseverados, em sentido contrário, que verificaram todas as notas fiscais de entradas e saídas e conferiram todas as quantidades de mercadorias inventariadas nos exercícios de 2009 e 2010.

Sobre tal argumento defensivo há de ressaltar que o art. 123 do RPAF/BA assegura ao sujeito passivo o direito de fazer a impugnação do lançamento acompanhada das provas que tiver, inclusive documentos, levantamentos e demonstrativos referentes às suas alegações. Porém, se assim não proceder o sujeito passivo, limitando-se a tecer alegações genéricas e sem provar suas alegações, de forma a cumprir sua incumbência de elidir a acusação fiscal, seu direito de fazer em outro momento processual torna-se precluso, conforme previsto no art. 123, §5º, do RPAF, a menos que: fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; se refira a fato ou a direito superveniente; se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos. Logo, não cabe ao ente tributante produzir provas pelo autuado.

Registre-se, ainda, que conforme art. 89 do RICMS/97, então vigente, o lançamento constitui atividade de exclusiva responsabilidade do contribuinte, ficando sujeito a posterior homologação pela autoridade fazendária. Também, nos termos do art. 319 do RICMS/97, 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.

No Auto de Infração em epígrafe, o autuado foi acusado de ter deixado de recolher ICMS em decorrência de omissão de operações de saídas de mercadorias tributáveis, tendo sido essa irregularidade apurada mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias no exercício fechado de 2010, cuja constatação constitui comprovação suficiente da realização de operações sem a emissão de documentos fiscais, não tendo o defendente se desonerado de contrapor a acusação fiscal, limitando-se tão-somente a arguir a nulidade da exação, sem, contudo, impugnar o mérito da autuação, contestar os cálculos realizados para apurar o montante devido e nem sequer apontar e comprovar a existência de alegadas inconsistências, tornando-se sua defesa vazia e sem conteúdo probatório, cujos dados que serviram de base ao levantamento fiscal, repita-se, foram extraídos de informações e documentos fiscais de responsabilidade do próprio sujeito passivo. Assim, tendo em vista que o autuado não trouxe aos autos elementos capazes de elidir a infração que lhe foi imputada, a autuação resta caracterizada em sua totalidade.

Do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.”.

Inconformada com a Decisão proferida, o recorrente interpôs Recurso Voluntário, com base no art. 169, I, “b” do RPAF/99, questionando tão somente a decadência do direito de constituição do crédito tributário em relação aos fatos geradores anteriores a 27.10.2010, em razão do disposto no §4º do artigo 150 do CTN, já que tomou ciência do Auto de Infração em 27/10/14, ficando, naquela data, constituído o crédito tributário do Estado da Bahia.

Afirma que estão definitivamente extintos pela decadência os créditos tributários de ICMS

anteriores a 27/10/2010, tendo em vista que o recorrente somente foi intimada da presente autuação em 27/10/2015. Justifica tal entendimento com o disposto no art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional, trazendo ao processo entendimento pacificado no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, cujos mais recentes acórdãos estabelecem a perfeita distinção entre o direito de rever a constituição do crédito feita pelo contribuinte (art. 150, §4º) e o direito de constituir o crédito tributário (art. 173, I), afirmando que, nos tributos cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador.

Aduz que, apesar de o Fiscal ter identificado os fatos geradores das supostas omissões como tendo ocorrido em 31/12/2010, sabe-se que pelo princípio da verdade material, previsto no artigo 2º, caput do RPAF (Decreto nº 7.629/99), que é impossível que todas estas supostas omissões tenham ocorrido no mês de dezembro.

Suscita que tal forma de apuração (regime fechado) por parte do Fiscal visa evitar a caracterização da decadência, uma vez que, caso a autuação tivesse sido feita de forma mensal, alguns meses certamente estariam decaídos. Atesta que nada impedia, por exemplo, que a fiscalização tivesse ocorrido em regime aberto, ou seja, no curso do próprio exercício fiscalizado (2010), pois já naquele ano seria possível apurar (até mesmo fisicamente) e levantar supostas omissões apontadas pela autuação.

Deste modo, afirma que devem ser excluídos os pretensos créditos tributários já atingidos pela decadência, ou seja, os créditos cujos fatos geradores ocorreram antes de 27/10/2010, em observância ao art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional, haja vista o decurso do prazo de mais de 05 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador, considerando-se que o recorrente foi intimado do Auto de Infração em 27/10/2015.

Quanto a alegação de nulidade do lançamento, entende que em face da total insegurança trazida pelo Auto de Infração guerreado, o recorrente requer a declaração de nulidade absoluta do Auto de Infração, com fulcro no art. 18, inciso IV, “a”, do Decreto nº 7.629 de 09 de julho de 1999 (RPAF), já que a descrição dos fatos não condiz com a realidade, restando sem os requisitos da descrição clara e precisa do fato. Se em uma autuação não constarem elementos suficientes para determinar, com segurança, a infração, não se poderá deixar de anulá-la, para que outra seja formalizada em seu lugar, escoimada destes vícios.

Segue descrevendo que o recorrente foi “vítima” de um erro provocado pelo software utilizado para a geração dos arquivos magnéticos do SINTEGRA, que causou uma série de inconsistências nas informações relativas ao seu inventário, quais sejam: i) apresentou diferenças em quantidades nos estoques iniciais e finais de cada exercício; (ii) não registrou algumas notas fiscais de entrada e saída, muito embora estivessem devidamente escrituradas; (iii) não registrou notas fiscais relativas à transferência de mercadorias entre filiais e (iv) aumentou irrealmente a quantidade de mercadorias vendidas, duplicando ou triplicando a quantidade de unidades saídas sem efetivamente ter-se concretizado a operação com o número de mercadorias gerado pelo sistema, além de gerar códigos divergentes entre as mercadorias, notadamente quando faturadas por cupom fiscal.

Assim, assevera que, muito embora tenha registrado corretamente todas as informações sobre entradas e saídas de mercadorias, o sistema gerava omissões de dados que, por conseguinte, causavam diferenças nas quantidades dos estoques inicial e final de cada ano, ocasionando as falhas identificadas pela Fiscalização.

Afirma que tal defeito resultou na geração de arquivos magnéticos do SINTEGRA (registro 74) repletos de erros e inconsistências, em divergência às informações constantes do seu livro de Inventário, as quais simplesmente não foram levadas em consideração pelo ilustre Auditor Fiscal na lavratura deste Auto de Infração.

Por fim, entende pela nulidade do lançamento e, eventualmente, requer que a decadência seja

reconhecida para os fatos geradores ocorridos entre 01/01/2010 e 01/10/2010. Aponta ainda que, caso entenda ser necessário, requer a realização de diligência fiscal por reputá-la essencial à demonstração da improcedência do lançamento, a fim de evidenciar, ao final do processo, que a ora recorrente não praticou qualquer omissão de entrada ou de saída de mercadorias.

VOTO

O presente Recurso Voluntário objetiva a reapreciação da Decisão de primeira instância, requerendo seja reconhecida a decadência dos períodos compreendidos entre janeiro e novembro de 2009 da infração em lide.

A autoridade fiscal entendeu que o recorrente incorreu em falta de recolhimento do imposto relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado (2010), levando-se em conta para o cálculo do imposto, o maior valor monetário - o das operações de saídas tributáveis.

Inicialmente, afasto a preliminar de nulidade suscitada, por entender que o Auto de Infração encontra-se apto para julgamento, contendo a descrição precisa dos fatos, da infração, com seu devido enquadramento, não sendo alvo de nenhum dos desdobramentos do art. 18 do RPAF/99.

A alegação de que há insegurança no Auto de Infração é que não condiz com a realidade, restando rejeitado tal pleito.

Ademais, indefiro o pedido de diligência com base no art. 147 do RPAF/99, por entender que estão presentes no auto todos os elementos suficientes para a Decisão da lide.

Neste passo, apesar de repisar em sede recursal ponto já abordado em defesa inicial e devidamente julgado na primeira instância, reafirma que foi “vítima” de um erro provocado pelo software utilizado para geração dos arquivos magnéticos do SINTEGRA, causando uma série de inconsistências as quais ele lista.

Inclusive, aponta que tal defeito resultou na geração de arquivos magnéticos do SINTEGRA (registro 74) repleto de erros e inconsistências não observadas pelo Auditor Fiscal.

Ora, apesar de apontar as inconsistências, o recorrente não comprova o quanto alegado, sendo que, em contrapartida, a Autoridade Fiscalizadora apresentou a verificação das notas fiscais de entrada e saída, conferindo as quantidades das mercadorias do período de 2009/2010.

Como bem dito pelo julgador de piso: *“há de ressaltar que o art. 123 do RPAF/BA assegura ao sujeito passivo o direito de fazer a impugnação do lançamento acompanhada das provas que tiver, inclusive documentos, levantamentos e demonstrativos referentes às suas alegações. Porém, se assim não proceder o sujeito passivo, limitando-se a tecer alegações genéricas e sem provar suas alegações, de forma a cumprir sua incumbência de elidir a acusação fiscal, seu direito de fazer em outro momento processual torna-se precluso, conforme previsto no art. 123, §5º, do RPAF, a menos que: fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; se refira a fato ou a direito superveniente; se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos. Logo, não cabe ao ente tributante produzir provas pelo autuado.”*

O recorrente firmou sua tese recursal na decadência dos períodos compreendidos entre janeiro e novembro de 2010, conforme art. 150, §4º do CTN, já que o autuado só tomou ciência do Auto de Infração em 27/10/2015, ou seja, após o limite temporal de 05 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador.

Assim, adentramos na análise dos autos.

No caso dos autos, como as ocorrências lançadas no Auto de Infração decorrem de levantamento

quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado, caso houvesse a possibilidade de ser feita a desagregação do valor expresso em cada ocorrência de maneira a que se pudesse apurar o valor correspondente às operações anteriores a 27/10/2009, efetivamente tais períodos estariam alcançados pela decadência.

Ocorre que, em consonância com o art. 39, §2º do RPAF/99: “*não sendo possível discriminar o débito por períodos mensais, considerar-se-á o tributo devido no último mês do período fiscalizado*”.

Ressalte-se que, em nenhum momento, o contribuinte questionou os cálculos realizados que ensejaram tal infração em comento, questionando apenas a decadência dos períodos. Como se trata de quantitativo de estoque de mercadorias em exercício fechado em que não foi possível discriminar os períodos mensais (também não questionados em tese recursal) deve-se considerar a cobrança do tributo no último mês do período fiscalizado, qual seja, 31/12/2015.

Deste modo, não há que se falar em decadência da infração, já que o início do prazo de cinco anos, contados do fato gerador, seria 31/12/2010, podendo ser cobrado pelo Fisco até 31/12/2015.

Nesta senda, insta ressaltar o equívoco do entendimento do recorrente em relação à data da ocorrência do fato gerador, qual seja 31/12/2010, em conformidade com o entendimento do art. 39, §2º, já que não foi possível a discriminação do débito por períodos mensais, sendo acertadamente considerado o mês do último período fiscalizado.

Este tem sido o posicionamento adotado por este CONSEF, sendo de clareza solar o entendimento do Ilustre Relator da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal Dr. Tiago de Moura Simões, em questão idêntica, Acórdão nº 0107-12/16, com o qual coaduno meu entendimento, em sua totalidade. Vejamos:

“O contribuinte atua no ramo de comércio varejista de tecidos, desta forma foram selecionadas para o período de apuração 746 mercadorias, todas inerentes de sua atividade. O Auditor contou com a ferramenta do sistema interno de Auditoria de estoque da Sefaz (SAFA), que traz por item de produto a correspondente movimentação de compra e venda realizadas durante o período fiscalizado, com informações do número das notas, data, quantidade e valor de cada item, por exemplo.

Conforme determina o § 1º do Art. 60 do RICMS/Ba (Decreto 6.284/97), no Auto de Infração em epígrafe foi levado em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário (entre saídas e entradas), no caso o das saídas tributáveis. Cabe-me também informar que o levantamento quantitativo do estoque foi feito em exercício fechado, ou seja, considerando todo o ano de 2009.

O sistema também traz o cálculo do preço médio de cada mercadoria, que é encontrado em função do preço médio das operações de saída praticado pelo contribuinte no último mês em que a mercadoria houver sido comercializada, naquele período fiscalizado, conforme determina o Art. 5º, I, da Portaria nº 445/98.

E é do confronto desse valor unitário encontrado com a quantidade decorrente da omissão, que é descoberto a base de cálculo do ICMS que será cobrado. Concluo informando que foi apresentado nas fls. 404 a 426 o resultado da Auditoria com o respectivo débito de cada produto levantando como omissão de saída.

Em seu Recurso Voluntário, o recorrente afastou a defesa do mérito, se concentrando na tese de que houve decadência nas duas Infrações, passando mais de 05 anos entre a data dos fatos geradores (01/01/2009 a 01/11/2009) e a data da ciência do recorrente, em 16/12/2014, conforme disposto no artigo 150, § 4º do CTN, abaixo transcrito.

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Por outro lado, dispõe o § 2º do art. 39 do RPAF/99 sobre a matéria:

Art. 39. O Auto de Infração conterá:

IV - o demonstrativo do débito tributário, discriminando, em relação a cada fato: a) a data da ocorrência do cometimento ou do fato gerador e a data em que deveria ocorrer o pagamento, se diferente daquela;

§ 2º Na lavratura do Auto de Infração, não sendo possível discriminar o débito por períodos mensais, considerar-se-á o tributo devido no último mês do período fiscalizado.

Podemos interpretar a norma regulamentar transcrita acima e aplicá-la ao levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado, como o levado a efeito neste processo, pois o mesmo deve ser realizado por período e não mensalmente como quer o contribuinte, ao alegar em sua defesa que o período de ocorrência do fato gerador varia entre janeiro e dezembro de 2009, e não apenas ao mês de dezembro de 2009, como forma de tentar descaracterizar a ocorrência da decadência.

Isto por que o livro de inventário do Contribuinte foi apurado e escriturado considerando a periodicidade anual, o que impossibilita a apuração mensal das omissões apontadas no presente Auto de Infração.

Além disso, conforme trouxe o Autuante em sua informação fiscal, anexo aos Autos estão as cópias do Acórdão JJF nº 0008-03/169, proferido em 12/01/2016, que julgou por unanimidade procedente o Auto de Infração nº 110123.0007/14-7, de contribuinte distinto, porém do mesmo grupo empresarial do autuado, sendo do mesmo teor desta lide, como também a posterior Decisão da 1ª câmara, Acórdão CJF nº 0037-11/16, que teve como Relator o eminente Conselheiro Rodrigo Lauande Pimentel, que em Decisão unânime não deu provimento ao Recurso Voluntário interposto pelo outrora contribuinte.

Portanto, não há como dar guarida à tese recursal referente à Infração 1, quanto à ocorrência de decadência ou a possibilidade de apuração mensal das omissões.”.

Deste modo, não merece reforma o voto de Primeira Instância, “*tendo em vista que o autuado não trouxe aos autos elementos capazes de elidir a infração que lhe foi imputada (...)*”.

Assim, por todo o exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, mantendo a Decisão “*a quo*” que julgou Procedente o Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **110123.0006/15-9**, lavrado contra **DIMAS COMÉRCIO DE TECIDOS LTDA. (TECIDOS BAHIA)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$45.194,37**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 01 de fevereiro de 2017.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

LAÍS DE CARVALHO SILVA – RELATORA

ROSANA MACIEL BITTENCOURT PASSOS – REPR. DA PGE/PROFIS