

A. I. N° - 281401.0082/16-8
AUTUADO - SASIL COMERCIAL E INDUSTRIAL DE PETROQUÍMICOS LTDA.
AUTUANTE - LÍDIO CELESTINO CONCEIÇÃO
ORIGEM - INFAS ATACADO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 27.03.2017

2^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0012-02/17

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE. EXERCÍCIO FECHADO. ENTRADAS DE MERCADORIAS NÃO REGISTRADAS. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES DE SAÍDAS ANTERIORES DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO. O sujeito passivo não conseguiu trazer ao feito elementos consistentes que pudessem se opor ao levantamento realizado e os resultados apurados. Infração mantida. Rejeitada a preliminar de decadência. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 31 de março de 2016 e refere-se à cobrança de crédito tributário no valor de R\$396.137,16, bem como multa no percentual de 100%, pela constatação da seguinte infração:

Infração 01. 01.05.05. Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária das operações de entradas com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício.

A empresa autuada, tempestivamente, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 215 a 232, onde argui em sua defesa que o lançamento fiscal não pode prosperar, com o devido respeito, se valendo da presente peça para apresentar as suas razões, as quais, amparadas por robustos argumentos fáticos e jurídicos, bem como por documentação comprobatória própria, demonstrarão as falhas na constituição do crédito fiscal cobrado.

A título de preliminar, argui que o crédito tributário cobrado se encontra fulminado pela decadência tributária, pela perda do direito de rever o lançamento por homologação em relação aos fatos geradores anteriores a 05.04.2011, uma vez que o Estado da Bahia, por meio do Auto de Infração ora impugnado, constituiu um crédito tributário por suposta omissão de saída de ICMS, tributo sujeito ao lançamento por homologação, em relação a fatos geradores ocorridos no período de janeiro a abril de 2011.

Nota que, no caso em tela, identificou os fatos geradores das obrigações tributárias, calculou o montante devido e antecipou o respectivo pagamento. Por sua vez, a Fiscalização, exercendo seu direito de rever o procedimento realizado pelo contribuinte, lançou valores que entendia devidos, fundamentando-se em um pretenso não cumprimento das obrigações relativas ao ICMS.

Todavia, no momento em que o Auto de Infração ingressou no mundo jurídico (05.04.2016, data da notificação pessoal do contribuinte), já havia ocorrido a perda do direito do Fisco de rever o lançamento por homologação relativamente aos fatos geradores anteriores àquela data, em razão do disposto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, transrito.

Diz ser esse o entendimento iterativo 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 (artigo 150, §4º) e o direito de constituir o crédito tributário (artigo 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 (artigo 150, § 4º, do CTN), como se observa das Ementas que transcreve.

Assegura que a regra do artigo 173 do CTN se aplica aos tributos sujeitos ao lançamento por declaração (que pressupõem uma atividade prévia por parte do sujeito ativo), de forma que, neste caso, o prazo decadencial se inicia a partir “*do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado*”, imaginando o legislador, assim, um tempo hábil para que as informações pudessem ser compulsadas e, com base nelas, preparado o lançamento pelo Fisco.

Por outro lado, aduz que para os tributos cujo lançamento seja feito pelo próprio contribuinte (por homologação), esta regra não se aplica. Ocorrido o fato gerador, já nasce para o contribuinte a obrigação de apurar e pagar o tributo, sem qualquer participação do Fisco, que tem, a partir daquele fato gerador, o prazo de 05 anos para formalizar e constituir o seu crédito, através do auto de infração. É exatamente isto que está expresso no CTN, em seu artigo 150, § 4º.

No caso concreto, diz que como a autoridade autuante só formalizou seu lançamento de ofício em 05.04.2016 é óbvio que decaído já estava seu direito de alcançar fatos ocorridos antes daquela data, não havendo como se afastar dessa realidade, sob pena de se cometer flagrante ilegalidade.

Destaca que o Estado da Bahia e este Conselho de Fazenda andaram, durante anos, na contramão das decisões proferidas no âmbito do Poder Judiciário no que tange à aplicação da regra prevista no artigo 150, §4º, do CTN, e após mais de 12 (doze) anos de aplicação de uma legislação inconstitucional, o Legislativo Estadual finalmente corrigiu este equívoco histórico, promovendo a revogação do art. 107-A e §5º do 107-B do COTEB, através da Lei 13.199, de 28.11.2014.

Diz não restar dúvida de que deve ser reconhecida a decadência do direito de rever o lançamento no prazo de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador, na forma do § 4º do artigo 150 do CTN, devendo ser excluídos do lançamento fiscal os valores referentes aos fatos geradores anteriores a 05.04.2011, pois estes foram alcançados pela decadência.

No mérito, aborda a presunção de omissão de entrada e saída afastada do ano de 2011, relativamente às mercadorias de códigos 00010001 (Hipoclorito Solução kg.), 00010002 (Hidróxido de Sódio Solução kg.), 00010019 (Hidróxido de Sódio Solução Litros), 00010020 (Hipoclorito Solução Litros), 00010029 (Hipoclorito Solução em bombonas 50 Litros), 00010071 (Hipoclorito de Sódio em bombonas 50 Litros), 00010076 (Hipoclorito Solução em Litros), 00020035 (Ácido Clorídrico 30% em kg), 00020038 (Base pl Amaciante NPHT em kg.), 00020067 (Ácido Clorídrico 30% em kg), 00020069 (Ácido Clorídrico 30% em kg.), 00040004 (Ciclohexano 99,6% em Kg), 00040010 (Ciclohexano 99,6% em Litros), 00050061 (Carbonato de Magnésio em kg.), são mercadorias adquiridas de fornecedores e revendidas a seus clientes.

Em relação aos produtos com códigos 00010001 (Hipoclorito de Sódio em kg.), 00010020 (Hipoclorito de Sódio em litros), 00010029 (Hipoclorito de Sódio em embalagens de 50 Litros ou 60 kg), Código 00010071 Hipoclorito Solução em embalagens de 50 Litros ou 60 kg) traz uma tabela, e salienta que os aludidos produtos são adquiridos junto aos fornecedores (Braskem S/A, Canexus Química Brasil Ltda. e outros), transportados em carros tanques (granel) e depois descarregados em seu depósito ou de terceiros. Todas as compras são registradas no Livro de Inventário com a unidade de medida em quilogramas (kg.), mas as vendas nem sempre são feitas utilizando essa mesma unidade de medida, vez que alguns clientes exigem que as Notas Fiscais de venda dos produtos sejam feitas utilizando a unidade de medida em Litros (L). Dessa forma é feita uma movimentação interna no sistema baixando o saldo do código 00010001 que é Quilogramas (Kg).

Para isso fala ser utilizada a densidade do produto que no caso do Hipoclorito de Sódio é de aproximadamente 1,2%. Diz, também, que para agregar valor aos produtos finais, bem como atender às exigências contratuais de alguns dos seus clientes, os produtos comercializados são

acondicionados em bombonas/barricas plásticas de 20, 40, 50, 100, 200 Litros, entre outros volumes, que integram, fisicamente, o produto final, cuja saída é devidamente tributada pelo ICMS.

Desse modo, conforme diz ter demonstrado e comprovado, não há que se falar em omissão de entradas e saídas no caso das mercadorias descriminadas, basta somar os NCM/SH 2828.90.11 e converter as unidades de medidas que as diferenças serão exauridas. Possíveis sobras de saldos fiscais são irrelevantes diante da grande quantidade movimentada e por se tratar de produtos líquidos e com alto grau de volatilidade.

As mercadorias com códigos 00010002 (Hidróxido de Sódio em solução), 00010019 (Hidróxido de Sódio em embalagens de 50 Litros); e 00010076 (Hidróxido de Sódio em Container de 1000 Litros) também não apresentam diferenças, bastando somar os NCM/SH 2815.12.00 e converter as unidades de medidas de quilogramas (Kg.) para Litros (L) através da densidade que é aproximadamente de 1,5%. Possíveis diferenças de saldos fiscais são irrelevantes diante da grande quantidade movimentada e por se tratar de produtos líquidos e com alto grau de volatilidade. Acosta tabela.

Nas mercadorias com códigos 00020003 (Ácido Clorídrico 30%), 00020035 (Ácido Clorídrico em embalagens de 30 kg.), 00020039 (Ácido Clorídrico em Toneladas), 00020067 (Ácido Clorídrico em embalagens de 24 kg.), e 00020069 (Ácido Clorídrico em Container de 1.000 Litros) constantes dos demonstrativos verifica que a Fiscalização está cobrando ICMS por presunção de omissão de entradas e saídas de mercadorias adquiridos pela impugnante durante exercício de 2011. Apresenta mais um demonstrativo, garantindo não ter qualquer em omissão de entradas e saídas no caso das mercadorias descriminadas, bastando somar os NCM/SH 2806.10.20 e converter as unidades de medidas de quilogramas (Kg.) para Litros (L) através da densidade que é aproximadamente de 1,16%, e possíveis diferenças de saldos fiscais são irrelevantes diante da grande quantidade movimentada e por se tratar de produtos líquidos e com alto grau de volatilidade.

Assevera que os lançamentos das compras no Inventário são feitos através do Código 00020003 e depois realizadas movimentações internas para atender as demandas e a logística de cada cliente.

Nas mercadorias códigos 00020038 (Base para Amaciante NPHT), e 00390002 (Base para Amaciante Ester), entende que não há omissão de entradas e saídas no caso das mercadorias descriminadas, basta somar os NCM/SH 3809.91.90, diante do fato de que foram feitas movimentações internas para atender as demandas e a logística de cada cliente. Demonstra através de planilha, aduzindo que as mercadorias com Códigos 00040004 (Ciclohexano 99.6% Kg.), e o Código 00040010 (Ciclohexano 99.6% em Litros), assevera inexistir qualquer omissão, bastando somar os NCM/SH 2902.11.00, e que para atender clientes que só querem que a Nota Fiscal de venda saia com o peso em Litros e para transformar são feitas movimentações internas utilizando a sua densidade de aproximadamente 0,79%.

Esclarece que a concentração do ciclohexano é de aproximadamente 0,79%, ou seja, houve uma transformação de quilogramas para litros para atender a clientes.

Ao seu turno, a mercadoria com código 00050061 (Carbonato de Magnésio), constante dos demonstrativos como omissão de saídas de 2.920 kg. aponta que tal valor está errado no inventário, sendo correto um saldo de 5.840 kg. Parte desse material está avariado e foi colocado em uma área de produtos não conforme chamado de armazém 99.

Para os produtos de códigos 00880001, 00880006, 00880007, 00880010, 00880011, 00990068, 10010049, 10010091, 10010201, 10010212, 10010221, 10010295, 10010385, 10010434, 10010541, 10010556, 10010783, 10010999, 10011038, 10011159, 10011190, 10011208, 10011309, 10011516, bem como os de códigos 10011624, 10011625, 10011648, 10011624, 10011718, 10011719, 10011720, 10011721, 10011624, 10011730, 10011743, 10011749, 10011750, 10011814, 10011825, 10011857, 10011865, 10011890, 10011942, 10011943, 10011963, 10011975, 10011977, 10012011, 10012012 e 10012036 são matérias de uso e consumo, portanto não há de se falar em cobrança de ICMS por presunção de omissão de entradas e saídas de mercadorias adquiridos pela impugnante durante exercício de 2011.

A seguir, aborda tópico segundo o qual a presunção de omissão de entrada e saída seria afastada do ano de 2012 para as mercadorias de códigos 00010002 (Hidróxido de Sódio Solução kg.), 00010019 (Hidróxido de Sódio Solução Litros), 00010029 (Hipoclorito Solução em bombonas 50 Litros), 00010071 (Hipoclorito de Sódio em bombonas 50 Litros), 00020035 (Ácido Clorídrico 30% em kg.), 00020069 (Ácido Clorídrico 30% em kg.), 00030008 (Peróxido de Hidrogênio), 00040004 Ciclohexano 99,6% em Kg.), 00040006 (Acetona Pura 99,5%), 00050026000189 (Metabissulfito de Sódio Alfa), Talco Industrial e 00060002 (Bicarbonato de Sódio Extra), vez serem mercadorias adquiridas de fornecedores e revendidas a clientes pela Impugnante.

Salienta que a infração 01 trata da cobrança de ICMS nas supostas operações de entradas e saídas de mercadorias realizadas sem a emissão dos respectivos documentos fiscais, bem como sem o lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercícios fechado.

Aborda, a seguir, as mercadorias que entende haver reparos a serem realizados no levantamento efetuado pela fiscalização.

Quanto às mercadorias com código 00010002 (Hidróxido de Sódio em solução), 00010019 (Hidróxido de Sódio em embalagens de 50 Litros); e o Código 00010036 (Hidróxido de Sódio em embalagens de 50 Litros), diz não há que se falar em omissão de entradas e saídas no caso das mercadorias descriminadas, basta somar os NCM/SH 2815.12.00 e converter as unidades de medidas de quilogramas (Kg.) para Litros (L) através da densidade que é aproximadamente de 1,5%. Possíveis diferenças de saldos fiscais são irrelevantes frente à grande quantidade movimentada e por se tratar de produtos líquidos e com alto grau de volatilidade. Traz tabela explicativa.

Especificamente em relação às mercadorias com Códigos 00010001 (Hipoclorito Solução em Kg.), 00010020 (Hipoclorito Solução em Litros), 00010026 (Hipoclorito Solução em embalagens de 50 Litros ou 60 kg), 00010029 (Hipoclorito Solução em embalagens de 50 Litros ou 60 kg), e 00010071 (Hipoclorito Solução em embalagens de 50 Litros ou 60 kg), esclarece que alguns clientes exigem que as Notas Fiscais de venda dos produtos sejam feitas utilizando a unidade de medida em Litros (L). Dessa forma é feita uma movimentação interna no sistema baixando o saldo do código 00010001 que é Quilogramas (Kg.). Para isso é utilizada a Densidade do produto que no caso do Hipoclorito de Sódio é de aproximadamente 1,2%. Para agregar valor aos seus produtos finais, bem como atender às exigências contratuais de alguns dos seus clientes, os produtos comercializados pela impugnante são acondicionados em bombonas/barricas plásticas de 20, 40, 50, 100, 200 Litros, entre outros volumes, que integram, fisicamente, o seu produto final, cuja saída é devidamente tributada pelo ICMS.

Desse modo, conforme entendido demonstrado e comprovado, não há que se falar em omissão de entradas e saídas no caso das mercadorias descriminadas, basta somar os NCM/SH 2828.90.11 e converter as unidades de medidas que as diferenças serão exauridas. Possíveis sobras de saldos fiscais são irrelevantes diante da grande quantidade movimentada e por se tratar de produtos líquidos e com alto grau de volatilidade. Traz demonstrativo:

Aponta que nas mercadorias de códigos 00020003 (Ácido Clorídrico 30%), 00020035 (Ácido Clorídrico em embalagens de 30 kg), 00020039 (Ácido Clorídrico em Toneladas), e 00020069 (Ácido Clorídrico em Container de 1.000 Litros) constantes dos demonstrativos integrantes do lançamento fiscal, se está cobrando ICMS por presunção de omissão de entradas e saídas de mercadorias adquiridos pela impugnante durante exercício de 2012, todavia, não há que se falar em omissão de entradas e saídas no caso das mercadorias descriminadas, basta somar os NCM/SH 2806.10.20 e converter as unidades de medidas de quilogramas (Kg) para Litros (L) através da densidade que é aproximadamente de 1,16%. Possíveis diferenças de saldos fiscais são irrelevantes diante da grande quantidade movimentada e por se tratar de produtos líquidos e com alto grau de volatilidade. Traz, de igual forma, tabela que elaborou.

Esclarece que os lançamentos das compras no Inventário são feitos através do código 00020003 e depois realizadas movimentações internas para atender as demandas e a logística de cada cliente.

Na mercadoria com código 00030002 (Peróxido de Hidrogênio Estabilizado Kg) constantes dos demonstrativos integrantes do lançamento fiscal, foi considerada indevidamente a Nota Fiscal 000031404 de 23 de novembro de 2012 em seu estoque, mas essa nota fiscal trata-se de uma devolução de Simples Faturamento de uma venda para entrega futura.

Já a mercadoria com o código 00050006 (Acetona Pura) sobre a qual se está cobrando ICMS por presunção de omissão de entradas e saídas de mercadorias adquiridos pela impugnante durante exercício de 2012, aponta que não se considerou a Nota Fiscal 000026190 de 13 de março de 2012 em seu estoque, mas esse documento fiscal trata-se de uma compra de material de uso e consumo.

Por outro lado, quanto as mercadorias com códigos 50026000189 (Metabissulfito Sódio Alfa), e 00010018 (Metassilicato de Sódio Alfa) constantes dos demonstrativos integrantes do lançamento fiscal, se está cobrando ICMS por presunção de omissão de entradas e saídas de mercadorias adquiridas durante exercício de 2012, diz não haver que se falar em omissão de entradas e saídas no caso das mercadorias descriminadas, bastando somar os NCM/SH 2832.10.10. Possíveis diferenças de saldos fiscais são irrelevantes diante da grande quantidade movimentada e por se tratar de produtos líquidos e com alto grau de volatilidade.

Indica que sobre a mercadoria com o código 00050029 (Talco Industrial) constante dos demonstrativos integrantes do lançamento fiscal, está cobrando ICMS por presunção de omissão de entradas e saídas de mercadorias adquiridos pela impugnante durante exercício de 2012, não tendo sido considerada a Nota Fiscal 000005511 de 21 de março de 2012 em seu estoque, tendo em vista que essa nota fiscal se reporta a compra de material de uso e consumo.

Nas mercadorias com códigos 00060002 (Bicarbonato de Sódio Fino) constantes dos demonstrativos integrantes do lançamento fiscal, verifica que a Fiscalização está cobrando ICMS por presunção de omissão de entradas e saídas de mercadorias adquiridos pela impugnante durante exercício de 2012, apontando que foi considerada indevidamente a Nota Fiscal 030681 de 17 de outubro de 2012 em seu estoque, mas essa nota fiscal trata-se de uma devolução de Simples Faturamento de uma venda para entrega futura.

Os produtos com os códigos 00250345, 00880010, 10010091, 10010385, 10010540, 10010783, 10011336, 10011560, 10011573, 10011574, 10011648, 10011718, 10011943, 10011963, 00180016, 00180018, 00180019, 00880015, 00880016, 00880017, 00880018, 00880020, 00880021, 00880022, 00880023, 00990009, 10010187, 10010993, 10012113 e 10020008 são matérias de uso e consumo.

Assim, entende não haver de se falar em cobrança de ICMS por presunção de omissão de entradas e saídas de mercadorias adquiridos durante o exercício de 2012, e, uma vez afastada a presunção de omissão de entradas e saídas das mercadorias indicadas pela Fiscalização, por meio de vasta documentação probatória colacionadas à presente defesa, a impugnante requer seja julgado improcedente a cobrança do ICMS materializada pela infração 01.

Informação fiscal constante às fls. 257 a 259 esclarece, frente ao pedido de reconhecimento da homologação tácita por parte do Estado, considerando, ele, que, por ter tomado ciência desta autuação em 05 de abril de 2011, os fatos geradores ocorridos antes desta data estariam livres de quaisquer cobranças, em razão de no seu ponto de vista, já se ter operado os efeitos da chamada decadência, já que se tem, nesse caso, para essas operações, mais de cinco anos de ocorridos, esclarece que tal afirmação é totalmente equivocada, porque, os débitos cobrados no presente PAF terem datas de ocorrência como sendo 31 de dezembro de 2011 e 31 de dezembro de 2012, menos de cinco anos, portanto, o que os deixa de fora do período considerado pelo impugnante, no que se refere à prazos relacionados à decadência, mencionando o RICMS/97 o qual estabelece, com muita clareza e em total harmonia com o CTN e com a nossa Carta Magna, o seguinte tal instituto, em seu artigo 965, que transcreve.

Frente a este tema, para reforçar a discussão, menciona decisão no CONSEF através do Acórdão JJF 0033-02/10, o qual tem como base o artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, e através dele entende ficar claro que o entendimento de que a regra geral em matéria de decadência no que toca ao ICMS é de que o fisco tem 05 (cinco) anos, a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que se venceu o prazo para pagamento fixado na legislação, para formalizar o crédito tributário respectivo não pago no todo ou em parte à época própria, sob pena de caducidade do direito ao crédito pelo seu não exercício. Logo, a perda do direito do Estado de efetuar a cobrança dos créditos tributários originados de operações realizadas até 31.12.2011, como é o caso, só veio ocorrer a partir de 01.01.2017, data posterior, como se percebe, a da ciência desta autuação, que se deu pelo contribuinte em 05 de abril de 2016.

Quanto à defesa da infração, propriamente dita, fala ter o impugnante apresentado, para os diversos itens de mercadorias, uma série de planilhas demonstrando resumidamente a movimentação do estoque no período, na tentativa de esclarecer que não há as diferenças apontadas nesse montante apurado no levantamento, e que por isso considera esse débito do imposto, que ora se encontra sob cobrança, totalmente descabido.

Informa, inicialmente, que durante a ação fiscal, várias foram as oportunidades de trocas de informações e esclarecimentos que ocorreram não só na Inspetoria, mas também nos diversos contatos telefônicos mantidos com o autuado, que, estando muito bem representado, a cada intimação, demonstrou boa vontade para atender ao que fora solicitado, sendo exatamente por intermédio destes contatos frequentes, baseado inclusive na sua orientação, é que se tornou possível implementar-se todos os ajustes que se fizeram necessários, o que veio acarretar nesse resultado que considera compatível com o volume total de operações realizadas durante o período fiscalizado.

Relativamente aos argumentos defensivos, fala que se trata de um material muito bem elaborado, com suas planilhas devidamente organizadas, o que proporciona uma fácil compreensão do que nele está sendo tratado, independentemente do objetivo a que se pretenda.

Defende que, mesmo nestas condições favoráveis que foram destacadas, toda essa iniciativa de esclarecimento nada veio acrescentar ao presente processo, nesta fase em que ele se encontra, justamente porque os pontos nele abordados já haviam sido devidamente considerados durante a ação fiscal.

Aduz ter o conteúdo desse material ser relativo a tais operações, nas quais, algumas mercadorias, estando cadastradas no estoque com a unidade de medida registrada sob determinado formato, em algumas ocasiões, são vendidas, a pedido do cliente comprador, com a quantidade de medida descrita de modo diferente, seja em quilos ou em litros, acondicionadas em bombonas ou barricas, gerando assim uma pequena incompatibilidade no confronto da movimentação de entrada com a de saída de produtos para efeito de baixa, na atualização do estoque da empresa, necessitando para isso, ocasionalmente, da inclusão de códigos diferentes para uma mesma mercadoria, em função da unidade de medida utilizada na revenda.

Entende claramente demonstrado que, por ter havido o conhecimento prévio do assunto, consequência da troca de informações ocorrida nos contatos anteriores, este procedimento adotado habitualmente pela empresa, nestas situações descritas acima, já havia sido devidamente observado, quando da execução dos trabalhos de fiscalização, de tal maneira a já se ter adotado todos os ajustes que se fizeram necessários, na busca pela verdade material, afastando-se assim qualquer dúvida que ainda poderia existir acerca da consistência do resultado alcançado, no levantamento quantitativo de estoque, em exercício fechado, que fora realizado durante a ação fiscal.

Fala estar mais do que evidente de que todo o material apresentado, nesta fase da defesa, ainda que muito bem elaborado pelo impugnante, como já foi dito, de nada veio a acrescentar ao presente PAF, nessa fase em que ele se encontra, razão pela qual, por não ter trazido nenhum fato novo, mantém o posicionamento anterior, com a cobrança do valor original apurado

inicialmente, R\$ 396.137,16, que, tendo como faturamento, em 2011 e 2012, a soma de R\$120.348.687,80, de acordo com as DMAs apresentadas, corresponde, esse débito, a aproximadamente 0,329% do total das operações de saídas realizadas pelo contribuinte, durante o período fiscalizado.

Baseado no Regulamento do ICMS do Estado requer a procedência total do Auto de Infração por entender de inteira justiça.

VOTO

O lançamento constitui-se em uma infração arrolada pela fiscalização, objeto de defesa por parte da empresa autuada.

Inicialmente aprecio a arguição de existência de decadência, aventada na peça defensiva. Vale salientar que tal matéria tem suscitado inúmeras discussões, justamente pela discordância da aplicação do dispositivo do Código Tributário Nacional: se o artigo 150, §4º, ou o 173, inciso I.

A empresa autuada entende que a situação que gerou o lançamento ora analisado se encontra no artigo 150, §4º do CTN, o que levaria a uma contagem de tempo na qual ao seu ver estaria presente a decadência, ainda que parcial, o que, com a devida vênia, discordo.

E justifico. A decadência é forma de extinção do crédito tributário, prevista no artigo 156, inciso V, do CTN. Já o conceito de crédito tributário é, em síntese, a obrigação tributária exigível, devidamente lançada e possível de cobrança, estando regulada pelo artigo 173 do multi mencionado Código, o qual estabelece:

“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”;

A doutrina, aqui representada por Luciano Amaro (Direito Tributário Brasileiro. São Paulo: Saraiva, 2ª ed., 1998, p. 382), entende que “*O lançamento por homologação não é atingido pela decadência, pois feito o lançamento (dito ‘antecipado’), ou a autoridade administrativa anui e homologa expressamente (lançamento por homologação expressa) ou deixa transcorrer, em silêncio, o prazo legal e, dessa forma, anui tacitamente (lançamento por homologação tácita). Em ambos os casos, não se pode falar em decadência (do lançamento por homologação), pois o lançamento terá sido realizado (ainda que pelo silêncio). O que é passível de decadência é o lançamento de ofício, que cabe à autoridade administrativa realizar quando constate omissão ou inexatidão do sujeito passivo no cumprimento do dever de ‘antecipar’ o pagamento do tributo*”.

Ao seu turno, Marcos Freitas Gouveia (O lançamento no direito tributário brasileiro: a prescrição e a decadência nos tributos lançados por homologação. Jus Navigandi, Teresina, ano 10, n. 1162, 6 set. 2006) nos fala em três possibilidades, em relação à aplicação ou não da decadência. Uma delas, como no presente caso, é quando o tributo não é declarado (ou é declarado a menor) e não é pago, naturalmente que não há declaração para constituir o crédito (integral ou parcialmente) nem pagamento para a aplicação do artigo 150, § 4º, do CTN. Dessa forma, aplica-se a regra de decadência do artigo 173, do Código, qual seja, 05 anos a partir do 1º dia do exercício seguinte àquele em que ocorreu o fato gerador. Se nesse período a Administração lavrou o auto de infração, conta-se a partir dele (se não houver recurso) ou da decisão administrativa final (se houver recurso), o prazo de 05 anos de prescrição (artigo 174, do CTN).

Neste sentido, adoto o posicionamento do ilustre Conselheiro Rodrigo Lauande Pimentel, o qual assim apreciou matéria idêntica, que resultou no Acórdão CJF 0037-11/16, julgado à unanimidade:

“Em sua defesa, o Recorrente centra a tese de que houve a decadência dos fatos geradores, uma vez que, deve se afastar a aplicação do artigo 173, I do CTN, c/c o artigo 107-A do COTEB, tanto por este ter sido revogado pelo artigo 8º da Lei nº 13.199/14, quanto à necessidade de aplicação do artigo 150, §4º do CTN, devido à apuração mensal do imposto.

Pois bem. Ab initio, cura ressaltar que a presente infração se consubstancia em um levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado, conforme os critérios definidos na Portaria nº 445/98. Logo, a apuração é realizada contabilizando o estoque inicial do período (1º de janeiro de 2009) e o estoque final do período (31 de dezembro de 2009). Assim, entendo que o fato gerador do imposto só se consubstancia no último dia do exercício fechado, que no caso, foi 31 de dezembro de 2009.

Nesta trilha, não há como se protestar pela aplicação do artigo 150, §4º do CTN para invocar a decadência, pois, mesmo se aplicado, não haverá a ocorrência a perda do direito de lançar, uma vez que, o lançamento se perfez em 16 de dezembro de 2014, dentro do prazo de 05 anos após o fato gerador do imposto.

Lembro que o registro de inventário do Contribuinte foi apurado anualmente, o que impossibilita a apuração mensal das omissões apontadas no presente Auto de Infração.

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

Da mesma forma, assim tem se manifestado o Conselho de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda (CARF), ao enunciar a Súmula CARF 101: “*Na hipótese de aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado*”.

Igual o entendimento exarado pelo Poder Judiciário, inclusive menciono como exemplo, a decisão relativa ao Recurso Especial 973.733/SC, no qual o STJ consagrou a aplicação do artigo 173, inciso I do CTN em casos semelhantes ao presente.

E mais: Editou a Súmula nº 555, aprovada por aquele Tribunal e publicada no Diário da Justiça de 15 de dezembro de 2015, com o seguinte enunciado:

“Súmula 555. Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa”.

Logo, sendo o fato omissivo do pagamento do imposto verificado em 31 de dezembro de 2011, o prazo decadencial conta-se a partir de 01 de janeiro de 2012 encerrando-se em 31 de dezembro de 2016. Tendo o lançamento sido realizado em março de 2016, inexiste qualquer sinal de decadência.

Nos demais aspectos do lançamento, o autuante descreveu com precisão a infração cometida, apontando a conduta praticada pelo contribuinte, os artigos infringidos, a previsão legal da multa, os prazos para interposição de defesa ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida no artigo 39 do RPAF/99, razão pela qual inexistem questões preliminares a serem apreciadas.

Tanto é assim que a empresa autuada compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou todos os aspectos da infração trazendo fatos, documentos e argumentos que ao seu entender elidiriam as mesmas, com precisão e exercendo sem qualquer restrição o contraditório.

Os demonstrativos e planilhas elaborados pelo autuante se encontram na mídia encartada na fl. 206, a qual foi aberta e verificada, ainda que por amostragem.

No mérito, a infração nada mais é do que consequência da realização de levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, em relação ao qual, algumas observações são pertinentes.

Antes de qualquer comentário, entendo necessário pontuar que se exerceu de forma saudável e incessante a busca da verdade material, princípio basilar no processo administrativo fiscal.

Odeté Medauar (*A Processualidade do Direito Administrativo*, São Paulo, *RT*, 2^a edição, 2008, página 131) entende que “*O princípio da verdade material ou real, vinculado ao princípio da oficialidade, exprime que a Administração deve tomar as decisões com base nos fatos tais como se apresentam na realidade, não se satisfazendo com a versão oferecida pelos sujeitos. Para tanto, tem o direito e o dever de carregar para o expediente todos os dados, informações, documentos a respeito da matéria tratada, sem estar jungida aos aspectos considerados pelos sujeitos. Assim, no tocante a provas, desde que obtidas por meios lícitos (como impõe o inciso LVI do art. 5º da CF), a Administração detém liberdade plena de produzi-las*”.

O doutrinador Hely Lopes Meirelles (*Direito Administrativo Brasileiro*, São Paulo, *RT*, 1 6^a edição, 1991, Página 581) entende que “*O princípio da verdade material, também denominado de liberdade na prova, autoriza a Administração a valer-se de qualquer prova que a autoridade processante ou julgadora tenha conhecimento, desde que a faça trasladar para o processo. É a busca da verdade material em contraste com a verdade formal. Enquanto nos processos judiciais o Juiz deve-se cingir às provas indicadas no devido tempo pelas partes, no processo administrativo a autoridade processante ou julgadora pode, até final julgamento, conhecer de novas provas, ainda que produzidas em outro processo ou decorrentes de fatos supervenientes que comprovem as alegações em tela. Este princípio é que autoriza a reformatio in pejus, ou a nova prova conduz o julgador de segunda instância a uma verdade material desfavorável ao próprio recorrente*”.

Ressalte-se ainda, que tal princípio impõe à Administração Pública o dever de provar os fatos alegados, sendo regra a vedação de aplicar-se como verdadeiros fatos fictícios ou de mera presunção da ocorrência de sua hipótese de incidência, devendo, portanto, buscar-se a descrição concreta dos fatos ocorridos. A Constituição Federal em seu artigo 5º, incisos LV e LXXVIII assegura ao cidadão litigante, quer em processo judicial quer em processo administrativo, o contraditório e a ampla defesa e a razoável duração do processo.

Assim, percebe-se que a Carta Magna quis assegurar às litigantes garantias semelhantes tanto no processo judicial quanto no administrativo. Apesar disso, não se pode dizer que não existem diferenças entre eles, um dos mais expressivos elementos diferenciadores resulta da jurisdição.

Não se podem afastar, no processo administrativo fiscal, os diversos princípios informadores do processo judicial e garantias constitucionais do cidadão, entre eles os princípios da verdade material e do livre convencimento motivado do julgador.

Dessa forma, a valoração das provas à luz do princípio da verdade material deve obedecer aos princípios constitucionais e as normas atinentes ao processo, buscando-se a maior verossimilhança possível dos fatos alegados pelo agente responsável pelo lançamento, e permitindo ao contribuinte utilizar-se da produção de todas e quaisquer provas a ele admitidas por direito quando possíveis no caso concreto, sem qualquer restrição. E mais: o julgador deverá valorar as provas a ele apresentadas livremente, sempre buscando a verdade material dos fatos.

Nele, a produção de provas é de grande relevância, pois visa a obtenção da verdade, ou sua maior aproximação, visto que dificilmente se consegue descrever com exatidão como o fato realmente ocorreu. E é neste sentido, do maior grau de semelhança das ocorrências descritas nos atos formais realizados pelo agente administrativo, é que se reveste o princípio da verdade material.

O Processo Administrativo Fiscal busca a descoberta da verdade material relativa aos fatos tributários. Com status constitucionais, os princípios da ampla defesa e do contraditório serão garantidos ao sujeito passivo, que, querendo, apresentará contestação ao lançamento tributário, intervindo por meio de produção das provas.

A denominada verdade material funda-se na aceitação da teoria da verdade por correspondência, pressupondo a possibilidade de espelhar a realidade por meio da linguagem.

No processo existirão sempre três verdades: a) verdade descrita no lançamento pela autoridade fiscal; b) verdade descrita na impugnação do contribuinte; c) verdade do julgador.

Prevalece a verdade do julgador, para quem as provas terão papel fundamental na formação da sua convicção. A essa autoridade incumbe determinar ou não a realização das diligências, inclusive perícias, podendo indeferi-las se as tiver por prescindíveis ou impraticáveis.

São os princípios que norteiam o Processo Administrativo Fiscal e que definem os limites dos poderes de cognição do julgador em relação aos fatos que podem ser considerados para a decisão da situação que lhe é submetida.

Tal procedimento de auditoria de estoques estava previsto na legislação vigente à época dos fatos geradores, e encontrar-se disciplinado na Portaria nº 445/98 e tem como objetivo “*conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuinte, num determinado período, tomando-se como pontos de referência os inventários inicial e final do período considerado, levando-se em conta tanto as quantidades de mercadorias como a sua expressão monetária*”.

Na forma da legislação e de acordo com o entendimento já sedimentado neste CONSEF, a constatação de omissão de saídas de mercadorias, seja real ou presumida, apurada mediante a aplicação do roteiro de estoques constitui comprovação suficiente da falta de pagamento do ICMS relativo a operações efetuadas pelo contribuinte sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o lançamento dos valores correspondentes em sua escrita.

Assim, o procedimento fiscal que redundou no lançamento, pode ser resumido em uma fórmula das quantidades físicas de entradas e saídas de cada mercadoria no exercício, bem como daquelas existentes nos estoques inicial e final (estoque inicial + entradas – estoque final = saídas reais), sendo que o resultado da equação deve ser comparado com as quantidades da mesma mercadoria saídas do estabelecimento por meio de notas fiscais, a fim de se verificar a ocorrência, ou não, de diferenças nas entradas ou nas saídas de mercadorias.

Daí pode ter três resultados. Se o resultado for zero, inexistem diferenças; se positivo, verifica-se omissão de saídas; caso negativo há omissão nas entradas de mercadorias. Passo, pois, à análise dos argumentos defensivos de forma específica.

O exame em questão, pois, demandaria apenas e tão somente, análise do aspecto material, vez se tratar de matéria eminentemente fática, e consequentemente, necessitar da produção da necessária e essencial prova.

Importante esclarecer que a acusação fiscal é a de omissão de saídas de mercadorias sem a emissão dos respectivos documentos fiscais em exercício fechado, e nesta situação a legislação fala em presunção, hipótese prevista no artigo 4º da Lei 7.014/96, sendo pacífico o entendimento de que os fatos geradores do ICMS só podem decorrer da realização de todos os aspectos previstos e tipificados na norma de incidência, uma vez que as relações jurídicas devem pautar-se pelos critérios de segurança e certeza, sendo defesos os lançamentos tributários embasados em simples suposições, em virtude dos princípios da tipicidade cerrada e da legalidade.

Ou seja: o tributo só pode incidir sobre fatos reais, quando estes se consideram relevantes juridicamente, assim, mister se faz ressaltar que para ocorrer a tributação necessária se torna a existência de prova do fato gerador, a qual deve ter o condão de demonstrar a efetiva ocorrência dos fatos tributáveis.

Assim, se a hipótese de incidência do tributo se originar do legislador, tal fato caracteriza a presunção legal, a qual só pode ser estabelecida pela lei, sendo que neste caso, inverte-se a regra processual de que quem acusa deve provar o fato, ocorrendo, pois, a denominada inversão do ônus da prova.

Em tais casos, tal inversão se verifica quando, compete ao sujeito passivo o ônus de provar que não houve o fato infringente, onde se ressalte que sempre essa inversão se origina da existência em lei de uma presunção relativa, pois, com exceção da existência de uma presunção tipificada em lei, o ônus da prova caberá sempre a quem acusa.

Como já dito linhas atrás, o tributo só pode incidir sobre fatos reais. Para que haja a tributação, necessário se torna a existência de prova da ocorrência do fato gerador, a qual deve demonstrar de forma insofismável a efetiva ocorrência dos fatos tributáveis, naquilo que a doutrina denomina de princípio da verdade material.

Ou seja: a presunção é o resultado de um processo mental, resultante da associação que se forma entre determinado fato conhecido (fato-base) cuja existência é certa, e um fato desconhecido, cuja existência é provável (fato presumido), mas que tem relação direta com aquele.

Assim, temos a presunção legal, que só pode ser estabelecida pela lei, sendo classificada em presunção absoluta (*Juris et de Jure*) ou relativa (*Juris Tantum*), onde a primeira não admite prova que possa contrariar o fato presumido e a segunda pode ser desmentida mediante prova que a desmonte.

Em outras palavras: a autuação embasa-se em uma presunção legal, que possui o caráter de relativa, aceitando a prova que a contradite, diante da possibilidade do sujeito passivo possa contrapor-se ao lançamento no sentido de que, através dos meios e elementos de prova disponíveis, possa demonstrar que não cometeu a infração que lhe foi imputada via lançamento, o que no caso presente não ocorreu.

A legislação estadual do ICMS, em especial o 4º, § 4º da Lei 7.014/96 anteriormente já citada, determina que se considera ocorrido o fato gerador do imposto no momento em que a escrituração indicar saldo credor de caixa, suprimentos a caixa não comprovados ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a existência de entrada de mercadorias não contabilizadas ou de declaração de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, implicam em presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

Da mesma forma, o ônus da prova inverte-se no sentido de que ao sujeito passivo cabe demonstrar que não cometeu a infração que lhe foi imputada.

Na peça defensiva, foram vários os argumentos trazidos pelo sujeito passivo, que ao seu ver elidiriam a ação fiscal, os quais passo a analisar neste momento.

No tocante a eventuais perdas, por evaporação, volatilidade ou quaisquer outros motivos, a legislação do ICMS prevê especificamente tal possibilidade, e aqui, caberia à empresa comprovar que efetuou as suas operações de acordo com o preceito normativo, mediante apresentação de documentos fiscais que comprovassem os ajustes realizados, o que não consta nos autos, e impede de acolher tal argumento.

Quanto às arguições de que as conversões de medidas (quilogramas para litros, dentre outros), o autuante informou que tais mudanças foram devidamente consideradas, tendo agido com pleno conhecimento e em função das informações fornecidas pela própria empresa, não se podendo acatar tal argumento.

Para o argumento de que em relação a diversas mercadorias que lista, inexistiram omissões, pois foram adquiridas e revendidas a clientes, faltou o devido elemento de prova, que se encontra em poder da autuada, sendo aplicado os artigos 142 e 143 do RPAF/99 segundo os quais a recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária e a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal.

Frente aos alegados materiais de uso e consumo, objeto de levantamento, o sujeito passivo não consegue demonstrar tal fato, além do que, também nada esclarece acerca da utilização de cada um deles, sequer que tipos de materiais são não se desincumbindo de trazer ao feito a devida e necessária prova.

No tocante ao argumento de que a quantidade de produtos inventariados se encontra errada, saliento que a apuração dos estoques no final do exercício e o seu lançamento nos livros respectivos, são de responsabilidade única e exclusiva do contribuinte, além de que, os fatos geradores ora analisados se referem aos exercícios de 2011 e 2012, e a auditoria realizada foi no ano de 2016, ou seja, houve tempo suficiente para que tal equívoco fosse devidamente identificado, e adotadas as medidas necessárias, o que não ocorreu.

Para aqueles produtos que a autuada diz não haver diferenças, bastando somar as NCM, o levantamento fiscal foi feito a partir de códigos de mercadorias, e não de suas respectivas nomenclaturas, o que inviabiliza tal pleito defensivo, o qual deveria trazer especificadamente os quantitativos de entradas e saídas, de forma pormenorizada e detalhada, o que não ocorreu, e impede o acatamento de tal argumento.

Além disso, a legislação veda a existência de vários códigos para um mesmo produto, e se fosse o caso para se realizar o agrupamento, deveria indicar em relação a quais produtos e códigos, o que não o fez, muito embora o autuante, em sede de informação fiscal, tenha assegurado que assim o procedeu.

Já as diversas planilhas elaboradas e acostadas na defesa, muitas vezes carecem de dados pormenorizados ou de elementos esclarecedores, vez que apenas apresentados de forma sintética, prejudicando sobremaneira a defesa do contribuinte autuado.

O argumento de que adquire e revende mercadorias a seus clientes, não justifica qualquer das diferenças apontadas no levantamento fiscal realizado, motivo pelo qual não pode ser levado em conta.

Analizando as notas fiscais acostadas às fls. 243, 344 e 409, tratam de devoluções de mercadorias, e nesta condição, devem ser reintegradas aos estoques para fins de levantamento.

Desta forma, não tendo o autuado logrado sucesso na desconstituição do levantamento realizado de forma contundente, e pelas razões expostas anteriormente, julgo o Auto de Infração procedente.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **281401.0082/16-8** lavrado contra **SASIL COMERCIAL E INDUSTRIAL DE PETROQUÍMICOS LTDA.**, devendo a autuada ser intimada a efetuar o pagamento de imposto no valor de **R\$396.137,16**, acrescido da multa de 100%, prevista no artigo 42, inciso III da Lei 7.014/96, e dos devidos acréscimos legais.

Sala de Sessões do CONSEF, 14 de fevereiro de 2017.

JOSÉ CARLOS BACELAR - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

JOÃO VICENTE COSTA NETO - JULGADOR