

PRCOESSO - A. I. Nº 279757.0043/09-1
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e SEMP TOSHIBA BAHIA S.A.
RECORRIDOS - SEMP TOSHIBA BAHIA S.A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0122-01/15
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 05/07/2018

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0138-12/18

EMENTA: ICMS. NULIDADE. DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. DECISÃO FUNDAMENTADA EM PROVA INIDÔNEA, A PARTIR DE LEVANTAMENTO FISCAL SUBSTITUTIVO DO ORIGINÁRIO. EXTRAPOLAÇÃO DOS LIMITES DA LIDE, FIXADAS PELAS PARTES A PARTIR DE REVISÃO FISCAL ANTERIOR. É nula a Decisão de primeira instância que julgou o PAF com base em revisão (prova diligencial) inovadora e abrangente de todo feito, que não se ateve aos pontos controvertidos que já se encontravam delimitados na revisão fiscal anterior, implicando em vício insanável e em violação do princípio do devido processo legal e na regra de que as decisões administrativas e judiciais não podem se valer de prova inidônea, que extrapole os limites materiais e legais da lide. Retorno do PAF à JJF para que se evite a ocorrência de supressão de instância quanto ao conhecimento da matéria fática. Recurso de Ofício **PREJUDICADO**. Em decorrência dá-se **PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário e julga-se **Prejudicado** o exame das questões de mérito suscitadas no apelo empresarial, inclusive decadência. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário e de Recurso de Ofício, o primeiro interposto pelo contribuinte e o segundo para reexame da Decisão da Junta de Julgamento, em razão do valor desonerado ter sido superior a R\$100.000,00, aplicando-se a regra prevista no art. 169, I, “a”, do RPAF//99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

O Auto de Infração em lide foi lavrado em 22/12/2009, para exigir crédito tributário no valor principal de R\$1.370.294,38, em decorrência do cometimento das seguintes infrações à legislação do ICMS:

1. *Falta de recolhimento do ICMS constatada pela apuração de diferenças tanto 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 os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias anteriormente e também não contabilizadas, no exercício de 2004, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 1.155.524,99, acrescido da multa de 70%;*
2. *Deixou de recolher ICMS em razão de remessa de bens para industrialização, sem o devido retorno, nos meses de janeiro a maio, agosto, outubro e dezembro de 2004, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 162.325,31, acrescido da multa de 60%;*
3. *Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas para fins de comercialização, no mês de setembro de 2004, sendo exigido ICMS no valor de R\$14.391,02, acrescido da multa de 60%;*
4. *Deixou de recolher o ICMS devido em virtude de saída de produto industrializado para a Zona Franca de Manaus com benefício de isenção do imposto sem a comprovação do internamento por parte da SUFRAMA, nos*

meses de janeiro a dezembro de 2004, sendo exigido ICMS no valor de R\$38.053,06, acrescido da multa de 60%.

O autuado apresentou defesa (fls. 79 a 101) e a Junta de Julgamento ao decidir a lide proferiu o Acórdão a seguir reproduzido:

VOTO

Inicialmente, cabe-me apreciar a arguição de decadência dos fatos geradores do período de 01 de janeiro a 29 de dezembro de 2004.

O entendimento no âmbito deste CONSEF é de que a regra geral em matéria de decadência, no que tange ao ICMS, é de que a Fazenda Pública tem o prazo de 05 (cinco) anos, a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que se venceu o prazo para pagamento fixado na legislação, conforme previsto no art. 173, I, do Código Tributário Nacional, para formalizar o crédito tributário respectivo não pago no todo ou em parte à época própria e não o prazo previsto no §4º do art. 150 do referido CTN.

No presente caso, para o crédito tributário vencido nos citados períodos, considerando-se que o lançamento ocorreu em 22/12/2009, a contagem de prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário iniciou-se em 01/01/2005, findando-se em 31/12/2009.

Como a ação fiscal se iniciou antes desta data, tendo sido o Auto de Infração lavrado em 22/12/2009, não há que se falar em decadência.

Diante disso, não acolho a decadência arguida.

Ultrapassada a preliminar de decadência, passo ao exame das infrações.

No que tange à infração 01, observo que diz respeito à falta de recolhimento do ICMS constatada pela apuração de diferenças tanto 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 os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício (2004).

No caso, trata-se de exigência fiscal embasada no § 4º do art. 4º da Lei n. 7.014/96 e art. 2º, § 3º, do RICMS/BA/97, sendo uma presunção relativa cujo ônus de comprovar a improcedência é do contribuinte.

De início, cabe observar que o valor do ICMS originalmente apontado no Auto de Infração foi de R\$1.155.524,99. Após o contribuinte ter apresentado os seus argumentos na peça de defesa, os autuantes na informação fiscal, em face dos argumentos defensivos, apontaram como devido o valor de ICMS de R\$8.207.054,77, inclusive solicitaram autorização do CONSEF para efetuar lançamento complementar da diferença apurada.

O contribuinte ao ser cientificado da informação fiscal se manifestou, registrando o seu inconformismo quanto ao resultado apresentado pelos autuantes, sendo que a análise dos elementos formadores do processo exigiu que esta Junta de Julgamento Fiscal, na busca da verdade material, convertesse o feito em diligência à Inspetoria Fazendária de origem, a fim de que fosse designado Auditor Fiscal estranho ao feito para realizar revisão fiscal do lançamento. Vale registrar que os próprios autuantes, na informação fiscal, também sugeriram a realização de revisão fiscal por Auditor Fiscal estranho ao feito.

Ocorreu que a Auditora Fiscal que cumpriu a diligência, na revisão fiscal, apontou o valor do ICMS devido de R\$171.410,96, valor este que tanto o autuado quanto os autuantes não concordaram, em face das razões que apresentaram.

Em face do inconformismo do autuado e dos autuantes sobre o resultado da revisão fiscal, esta JJF encaminhou o processo à INFRAZ de origem, a fim de que a revisora analisasse e se pronunciasse sobre as razões apresentadas, o que não foi possível em razão de a referida Auditora Fiscal se encontrar afastada de suas funções para tratamento de saúde, conforme informado pelo Supervisor. Foi então orientado por esta JJF que fosse designado outro Auditor Fiscal estranho ao feito para cumprimento da diligência.

O Auditor Fiscal Dijalma Moura de Souza cumpriu a diligência. Esclareceu que realizou levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, conforme demonstrativos analíticos que acostou aos autos, tendo apurado a base de cálculo da omissão de entrada no valor de R\$11.356.403,65 com ICMS calculado no valor de R\$1.930.588,62, portanto, diversamente do valor da base de cálculo de R\$6.797.205,82, apurado originalmente pelos autuantes, e do valor de R\$48.276.792,71, apontado na Informação Fiscal de fl. 248. Ressaltou que na diligência saneadora foi verificada toda a documentação referente ao exercício de 2004, conforme demonstrativos anexados, inclusive os valores coletados no livro de Registro de Inventário (fls. 46 a 69). Registrhou, ainda, que a revisão fiscal foi realizada, exclusivamente, com base nos documentos registrados nos livros fiscais de Registro de Entradas, Registro de Saídas e Registro de Apuração do ICMS, como também

escriturados no livro de Registro de Inventário e Mapa de Produção (fls. 70 a 72).

Observo que o autuado ao ser cientificado sobre o resultado da diligência se manifestou às fls. 956 a 962, aduzindo os pontos de discordância sobre o levantamento levado e efeito pelo diligenciador. Alegou, ainda, que os argumentos defensivos apresentados na manifestação de fls. 908 a 913, não foram apreciados pelo diligenciador.

Em face disso, esta JJF, após análise e discussão em pauta suplementar, deliberou pela conversão do processo em diligência à IFEP INDÚSTRIA (fl. 974 a 976), a fim de que o Auditor Fiscal Djalma Moura de Souza verificasse, analisasse e se pronunciasse sobre os argumentos defensivos apresentados às fls. 908 a 913 e fls. 956 a 962 dos autos.

O ilustre Auditor Fiscal cumpriu a diligência. Abordou os aspectos suscitados pelo impugnante nas manifestações de fls. 908 a 913 e fls. 956 a 962 dos autos. De forma escorreita não acatou a argumentação defensiva atinente à mercadoria sob o código nº 652403 TELEVISOR 34HF83, pois o exercício objeto da autuação foi 2004, sendo que as Notas Fiscais aduzidas pelo autuado referentes a esta mercadoria, não foram registradas nos livros fiscais Registro de Saídas e Registro de Apuração do ICMS, assim como não constam no seu arquivo eletrônico SINTEGRA, portanto, não devem ser consideradas no levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, exercício fechado, à luz do que está previsto no RICMS/97 e Portaria nº 445/98.

Agiu também acertadamente quando acatou a argumentação defensiva e fez o que denominou de reclassificação de mercadorias sobre as quais o autuado utilizara dois códigos, no caso as mercadorias sob os códigos 675576 (914826); 686591 (914815); 686608 (914924; 687983 (914853), considerando apenas um código, conforme demonstrativo que elaborou.

Quanto aos argumentos defensivos de fls. 956 a 962, verifico que o diligenciador esclarece que realizou o trabalho fiscal a partir de toda documentação apresentada pelo autuado acostada aos autos, assim como que o trabalho revisional foi desenvolvido obedecendo, expressamente, a Lei nº 7.014/97 e o Regulamento do ICMS aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, vigente à época dos fatos geradores e Portaria nº 445/98.

Vejo que o diligenciador, corretamente, considerou os saldos iniciais e finais do estoque consignado no livro Registro de Inventário. Também, corretamente, considerou as efetivas entradas e saídas de mercadorias, ou seja, aquelas acobertadas pelas Notas Fiscais regularmente escrituradas nos livros fiscais próprios, no caso Registro de Entradas, Registro de Saídas, Registro de Apuração do ICMS, e constantes no arquivo magnético SINTEGRA, assim como utilizou as informações das mercadorias produzidas/montadas – telefones – existentes no livro Registro de Controle da Produção e do Estoque.

Coaduno com o entendimento do diligenciador no sentido de que, a alegação defensiva atinente ao reflexo no livro de Registro de Inventário em 31/12/2003 e 31/12/2004 das Notas Fiscais emitidas e registradas no ano seguinte, as mercadorias deveriam constar registradas como mercadorias de terceiros em poder do autuado, haja vista que é desse modo que determina o RICMS a forma de escrituração.

Considero relevante, a título de esclarecimento, o registro feito pelo diligenciador de que, a majoração ocorrida na informação fiscal prestada pelos autuantes do valor do ICMS exigido de R\$1.155.524,99 para R\$8.207.054,77 decorreu do fato de terem acatado os argumentos defensivos da inicial quanto à exclusão das Notas Fiscais de industrialização, saídas e retornos; no resultado apresentado pela Auditora Fiscal Maria das Graças Ferreira Baqueiro desconsiderou-se os saldos do livro de Registro de Inventário, assim como se considerou as Notas Fiscais não registradas nos livros fiscais do exercício de 2004.

Diante do exposto, acolho o resultado da última revisão fiscal apresentada pelo diligenciador de fl. 980, conforme demonstrativos que elaborou.

Entretanto, considerando que houve agravamento da infração, haja vista que na revisão fiscal foi apurado como devido o ICMS no valor de R\$1.863.390,05, enquanto o valor originalmente exigido no Auto de Infração foi de R\$1.155.524,99, este item da autuação é procedente no valor de R\$1.155.524,99.

Nos termos do art. 156 do RPAF/99, recomendo a autoridade fazendária competente que analise a possibilidade de lavratura de outro Auto de Infração para exigência do valor do crédito tributário remanescente.

Quanto à infração 02, o autuado sustenta a sua improcedência, alegando que houve o retorno real/simbólico das mercadorias destinadas à industrialização, conforme atestam as notas fiscais de retorno que apresenta. Na informação fiscal os autuantes acataram parcialmente as alegações defensivas, em face da comprovação do retorno, o que resultou na redução do valor do ICMS originalmente exigido de R\$162.325,31 para R\$37.996,41.

Ocorreu que, apesar da redução do valor exigido, o autuado na manifestação ainda manteve a alegação de que a exigência fiscal é improcedente. Em face disso, esta JJF solicitou que o Auditor Fiscal estranho ao feito designado para revisar a infração 01, também verificasse e analisasse os elementos atinentes a infração 02, no intuito de comprovar ou não o retorno das mercadorias remetidas para industrialização.

A diligenciadora atendeu a solicitação. Consignou que não houve a confirmação do retorno das mercadorias enviadas para industrialização, remanescentes relacionadas no Demonstrativo de fl. 260, elaborado pelos autuantes, razão pela qual entende como correto o valor ali exigido.

Ressalta que o mencionado demonstrativo de fl. 260 retifica o demonstrativo de fls. 29 a 37, reduzindo o montante exigido de R\$162.325,31 para R\$37.996,41, conforme Demonstrativo de Débito que apresenta.

Diante disso, não resta dúvida que esta infração é parcialmente subsistente no valor de R\$37.996,41, haja vista que o impugnante comprovou, apenas em parte, as suas alegações. Infração parcialmente subsistente.

Relativamente à infração 03, verifico que o autuado alega que a autuação decorreu do fato de a Fiscalização entender que deixou de recolher o ICMS antecipação parcial, referente à aquisição de mercadorias de outros Estados para fins de comercialização, infringindo os artigos 61, 125 e 352-A do RICMS/BA. Diz que a Fiscalização entendeu que houve retornos de industrialização (entradas) sem a devida remessa (saídas), enquadrando a operação como aquisição de mercadoria de outro Estado para fins de comercialização. Afirma que a autuação não merece prosperar, haja vista que houve a remessa para industrialização das mercadorias elencadas, conforme atestam as notas fiscais de remessa trazidas na defesa.

Vejo também que na informação fiscal os autuantes reconhecem que o autuado comprovou a remessa das mercadorias recebidas da industrialização, conforme documentos acostados às fls. 158 a 160 dos autos, e dizem que nada há a reclamar.

Não há o que discutir. O autuado comprovou com elementos hábeis de provas a remessa das mercadorias recebidas da industrialização, descabendo, desse modo, a exigência do ICMS devido por antecipação parcial. Infração insubstancial.

No respeitante à infração 04, a acusação fiscal é de que o autuado deixou de recolher o ICMS devido em virtude de saída de produto industrializado para a Zona Franca de Manaus com benefício de isenção do imposto sem a comprovação do internamento por parte da SUFRAMA.

Observo que o autuado, na defesa inicial, sustenta que a exigência não procede, na medida em que das mercadorias saídas para Zona Franca de Manaus, relacionadas no “Anexo III – ZFM” juntado ao Auto de Infração, somente as Notas Fiscais nºs 33179, 33030, 35305, 35447, 36901, 37957, 38414, 39036, 40197, 40607, 40608, 40799, 40876 e 40889, saíram com isenção do ICMS, por se tratar de produtos incentivados, ou seja, de sua própria produção, sendo que as demais notas fiscais se referem a produtos não incentivados tendo sido recolhido o ICMS à alíquota de 12% devido nas remessas para a Região Norte do País.

Alega que da relação de Notas Fiscais apresentadas pelos autuantes no “Anexo III”, a maioria se refere à operação não incentivada, a qual não faz jus à isenção, tampouco está sujeita às exigências contidas no artigo 597 do RICMS/BA/97, apontado pelos autuantes. Registra que anexou planilha contendo a relação das Notas Fiscais arroladas na autuação, bem como a definição de sua operação, ou seja, se incentivada ou não, e respectivo recolhimento do ICMS.

Ressalta que os próprios autuantes incorreram em erro quando acusam que teria deixado de recolher o ICMS sobre operações isentas, quando em sua própria planilha, “Anexo III”, elencam as Notas Fiscais objeto da autuação e destaque do ICMS de 12%.

Diz que, apesar de ter recolhido corretamente o ICMS à alíquota de 12%, aplicável às remessas de mercadorias a contribuintes localizados nos Estados da região Norte, conforme prescreve o artigo 50, inciso II, do RICMS/BA/97, para operações não incentivadas destinadas a ZFM, a Fiscalização exige o recolhimento da diferença para 17% de ICMS, alíquota esta aplicada às operações de remessa dentro do Estado da Bahia.

Afirma que, desse modo, a suposta infração relativa às saídas tributadas à alíquota de 12% deve ser julgada totalmente improcedente. Quanto às remessas com isenção, diz que comprova o ingresso das mercadorias na Zona Franca de Manaus por Declaração da SUFRAMA emitida pela “internet”. Relativamente às demais notas fiscais, sustenta que efetuou o recolhimento do imposto a alíquota de 12%, devido nas operações interestaduais que destinam mercadoria a contribuintes localizados nos Estados da região Norte, conforme determina o artigo 50, inciso II, do RICMS/BA.

Verifico, também, que os autuantes na informação fiscal consignaram que o autuado elidiu parcialmente a autuação, comprovando o internamento de várias notas fiscais, conforme fls. 181 a 243 dos autos, ficando o valor do débito em R\$9.695,30, conforme demonstrativo que apresentam, à fl. 249.

A análise das razões defensivas e dos elementos acostados aos autos atinentes a esta infração, permite concluir que, efetivamente, assiste razão ao autuado quando afirma que a Fiscalização incorreu em equívoco quando acusa que teria deixado de recolher o ICMS sobre operações isentas, ao passo que em sua própria planilha, “Anexo III”, aponta as Notas Fiscais objeto da autuação com destaque do ICMS de 12%.

A alegação defensiva procede parcialmente. Verifica-se claramente no referido “Anexo III” que a Fiscalização arrolou no levantamento Notas Fiscais cujas saídas foram tributadas, constando na coluna própria a alíquota

12%. Entretanto, verifica-se, também, a existência de Notas Fiscais cujas saídas ocorreram sem tributação, constando na coluna própria do “Anexo III” a alíquota 0%.

Ora, por óbvio, se a imputação é de que o contribuinte não recolheu o ICMS devido em virtude de saída de produto industrializado para a Zona Franca de Manaus com benefício de isenção do imposto sem a comprovação do internamento por parte da SUFRAMA, apenas as Notas Fiscais cujas saídas ocorreram sem tributação é que podem compor este item da autuação. Certamente que as Notas Fiscais cujas saídas ocorreram com tributação de 12% deveriam compor outra infração, outra imputação, jamais, a acusação de saída com isenção sem comprovação do internamento.

Assim sendo, como o novo demonstrativo, Anexo III – ZFM (fls. 260 a 263 dos autos), elaborado pela Fiscalização - na informação fiscal – ainda apontou Notas Fiscais cujas saídas ocorreram com tributação – alíquota de 12% - e sem tributação – alíquota 0% - cabe exclusivamente à exigência quanto às Notas Fiscais cujas saídas não foram tributadas e remanesceram nos referidos demonstrativos.

Diante disso, a exigência fiscal constante no Anexo III – ZFM (fls. 260 a 263 dos autos), referente aos meses de janeiro, fevereiro, abril, junho e dezembro de 2004, desaparece, já que diz respeito, exclusivamente, a saídas tributadas com alíquota de 12%.

Remanesce a exigência, parcialmente, quanto aos meses de março, maio, julho, agosto, setembro, outubro e novembro de 2004, apenas no que tange às saídas ocorridas com isenção, descrita na planilha com alíquota de 0%, portanto, sendo excluída a exigência nestes meses com a alíquota de 12%.

Assim é que, cabível a exigência apenas quanto às seguintes notas fiscais: mês de março, Nota Fiscal nº 34437; mês de maio, Notas Fiscais nºs 35305 e 35447; mês de julho, Notas Fiscais nºs 36901 e 36900; mês de agosto, Nota Fiscal nº 38414; mês de setembro, Nota Fiscal nº 39036; mês de outubro, Nota Fiscal nº 40197; mês de novembro, Nota Fiscal nº 40799.

Diante disso, esta infração é parcialmente subsistente no valor de R\$1.826,44, conforme demonstrativo de débito abaixo:

Data de Ocorrência	ICMS devido (R\$)
31/03/2004	486,00
31/05/2004	732,70
31/07/2004	264,71
31/08/2004	69,41
30/09/2004	69,18
31/10/2004	142,42
30/11/2004	62,02
TOTAL	1.826,44

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

Na referida Decisão foi interposto Recurso Ofício para que a 2ª instância desse CONSEF proceda à revisão dos valores desonerados pelo julgador de piso. O contribuinte, por sua vez, inconformado com a parte da Decisão em que foi sucumbente ingressou com RECURSO VOLUNTÁRIO, peça processual que se encontra juntada às fls. 1.017 a 1.046 e correspondentes documentos anexos. A peça recursal foi subscrita por procurador devidamente habilitado através do instrumento de fls. 1.048/1.049.

Discorreu, inicialmente, que a empresa Recorrente é uma sociedade industrial por quotas de responsabilidade limitada, que tem por objeto a indústria e comércio de produtos eletrônicos, de periféricos e equipamentos assemelhados, de máquinas copiadoras, impressoras e *fac-símile*, bem como a importação e exportação de placas e componentes eletrônicos para utilização em equipamentos eletroeletrônicos.

Após procedimento de fiscalização instaurado no âmbito da SEFAZ, a Autoridade Fiscal entendeu por bem lavrar Auto de Infração, considerando que a Impugnante incorreu em 04 (quatro) infrações, pelas quais se visa à cobrança de crédito tributário de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS. Infrações já descritas acima.

Que a apuração que fundamentou o lançamento em pauta se encontrava contaminada por diversos equívocos e, por isso, a Recorrente apresentou Impugnação e, nela, requereu a realização de diligência para comprovar seus argumentos, precípua mente em relação à Infração nº 01.

Nas Informações correspondentes, a Fiscalização: i) **afirmou que o valor correto da Infração 1 era superior àquele lançado** (R\$8.297.054,77, ao invés de R\$1.155.542,99); ii) **reconheceu parcialmente a insubsistência das Infração 2 e 4**, cujos valores foram reduzidos de R\$162.325,31 para R\$37.996,41 e de R\$38.053,06 para R\$9.695,30, respectivamente; iii) **admitiu a improcedência integral da Infração 3**.

No curso do feito, a 1^a JJF decidiu converter o julgamento em diligência e, nela, se demonstrou a inconsistência tanto do valor originalmente indicado para a Infração 1 (R\$1.155.542,99), como daquele apontado nas Informações Fiscais (R\$8.297.054,77), indicando quantia bastante inferior (R\$171.410,96).

A Fiscalização discordou do resultado da diligência, determinou-se a realização de outra e, novamente, o resultado encontrado relativamente à Infração 1 foi diverso daqueles indicados nos levantamentos anteriores: depois de se afirmar que o ICMS devido era R\$1.155.542,99 (Auto de Infração), R\$8.297.054,77 (primeira Informação Fiscal) e R\$171.410,96 (1^a diligência), apontou-se o valor de R\$1.930.588,62 (2^a Diligência).

O Recorrente mais uma vez apontou as inconsistências do levantamento da Infração 1, cuja sistemática desconsiderou o descompasso entre o momento de baixa de estoque nas sociedades submetidas ao regime contábil de competência e o instante de recolhimento do ICMS, depois do fato gerador.

A 1^a JJF decidiu acolher o levantamento apresentado pela última diligência, depois de afastar a prejudicial de decadência e julgou parcialmente procedente o Auto de infração para manter a Infração 1, elidir parcialmente as Infrações 2 e 4, e afastar na íntegra a Infração 3.

Voltou o contribuinte, no Recurso Voluntário, a suscitar a decadência do direito de constituir o crédito tributário. Disse que os argumentos utilizados pela 1^a Junta de Julgamento Fiscal para afastar a decadência do direito de o Estado da Bahia constituir o crédito tributário não possuem fundamento, eis que a interpretação de que o tema é regulado pelo artigo 173, I do CTN, não encontra amparo na legislação, doutrina e jurisprudência sobre a matéria.

Que o Auto de Infração não merece prosperar tendo em vista a **DECADÊNCIA** do direito de efetuar o lançamento relativamente aos fatos geradores ocorridos anteriormente a 30/12/2004, nos termos do artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional, tendo em vista que a ciência pela Recorrente da autuação efetivou-se em 30/12/2009. Pontuou que a decadência do crédito tributário em questão é resultado da interpretação conjunta do art. 150, §§ 1º e 4º, e do art. 173, incisos I e II, parágrafo único, do CTN. No caso de lançamento por homologação, onde o contribuinte antecipa o pagamento, **corretamente ou a menor, o termo inicial da contagem do prazo decadencial se dá a partir da data de ocorrência do fato gerador, conforme dicção do art. 150, § 4º do CTN, em virtude do Fisco ter conhecimento da data da ocorrência do respectivo fato.** Todavia, em descompasso com essa regra, a 1^a JJF afirmou o seguinte sobre a matéria:

O entendimento no âmbito deste CONSEF é de que a regra geral em matéria de decadência, no que tange ao ICMS, é de que a Fazenda Pública tem o prazo de 05 (cinco) anos, a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que se venceu o prazo para pagamento fixado na legislação, conforme previsto no art. 173, I, do Código Tributário Nacional, para formalizar o crédito tributário respectivo não pago no todo ou em parte à época própria e não o prazo previsto no §4º do art. 150 do referido CTN.

No presente caso, para o crédito tributário vencido nos citados períodos, considerando-se que o lançamento ocorreu em 22/12/2009, a contagem de prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário iniciou-se em 01/01/2005, findando-se em 31/12/2009.

Como a ação fiscal se iniciou antes desta data, tendo sido o Auto de Infração lavrado em 22/12/2009, não há que se falar em decadência.

Frisou também que as divergências outrora existentes em relação ao prazo de decadência para o lançamento de ofício de tributos sujeitos a lançamento por homologação acompanhados do pagamento do valor do tributo foram definitivamente encerradas pelo Superior Tribunal de Justiça: no exercício de sua função constitucional de unificar a interpretação da legislação

nacional, inclusive o CTN, pacificou a questão na linha do STJ que decidiu o seguinte (transcrição abaixo):

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. RECOLHIMENTOS NÃO EFETUADOS. ART. 173, I, DO CTN. DECADÊNCIA CONSUMADA. MATÉRIA SUBMETIDA AO REGIME DO ART. 543-C DO CPC (RECURSOS REPETITIVOS).

1. Em se tratando de constituição do crédito tributário, em que não houve o recolhimento do tributo, como o caso dos autos, o fisco dispõe de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Somente nos casos de tributo sujeito a lançamento por homologação, em que o pagamento foi feito antecipadamente, o prazo será de cinco anos a contar do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN).

2. Precedente representativo da controvérsia: REsp n. 973.733/SC, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 12.8.2009.

3. Na espécie, os tributos são referentes ao período de 31.1.1993 a 31.12.1993 e a União Federal somente lavrou auto de infração contra a empresa recorrida em 29.11.1999, evidenciando-se, assim, o transcurso do lapso decadencial.

4. Agravo regimental não provido. (AgRg no REsp 674497/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 20/08/2009, DJe 08/09/2009).

Na espécie, imputa-se à Recorrente o pagamento de tributo inferior àquele devido, em razão de supostas operações não contabilizadas ao longo do exercício de 2004, aplicando-se, portanto, o art. 150, §4º do CTN, na linha da doutrina de Eurico Marcos Diniz de Santi, na qual se baseou o STJ para dirimir as divergências sobre o tema, conforme transcrição abaixo:

[...] neste caso, concorre a contagem do prazo para o Fisco homologar expressamente o pagamento antecipado, concomitantemente, com o prazo para o Fisco, no caso de não homologação, empreender o correspondente lançamento tributário. Sendo assim, no termo final desse período, consolidam-se simultaneamente a homologação tácita, a perda do direito de homologar expressamente e, consequentemente, a impossibilidade jurídica de lançar de ofício.

Portanto, de acordo com a Recorrente, decorridos cinco anos do fato gerador o Fisco não tem mais o direito de efetuar qualquer lançamento de ofício em relação à diferença porventura verificada. Neste caso, todos os lançamentos efetuados pela Fiscalização, relativos ao período de cinco anos anteriores à lavratura do presente Auto de Infração estão sujeitos à decadência e, portanto, devem anulados de plano.

Em seguida a recorrente passou a discorrer acerca da INFRAÇÃO 1 – OMISSÕES DE ENTRADAS APURADAS EM LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES.

Na Infração 1 imputou-se à Recorrente “*falta de recolhimento do ICMS constatada pela apuração de diferenças tanto 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 os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saldas de mercadorias anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício (2004)*”.

A Recorrente demonstrou que tanto o lançamento como o resultado da diligência acolhida pela 1ª JJF eram inconsistentes, pois: i) considerou-se notas fiscais que movimentaram o estoque de 2003 na movimentação no estoque de 2004; ii) desconsiderou-se, na movimentação do estoque de 2004, notas fiscais nele emitidas, mas apenas registradas em 2005, e; iii) não reuniu as mercadorias idênticas, como determina o art. 3º da Portaria nº 445/1998.

A 1ª JJF, ao apreciar a controvérsia, inclusive para acolher *in totum* o último levantamento realizado, delineou nos seguintes termos a origem das divergências em razão das quais se presumiu efetuadas operações de saídas sem a emissão de documentos fiscais:

“Vejo que o diligenciador, corretamente, considerou os saldos iniciais e finais do estoque consignado no livro Registro de Inventário. Também, corretamente, considerou as efetivas entradas e saídas de mercadorias, ou seja, aquelas acobertadas pelas Notas Fiscais regularmente escrituradas nos livros fiscais próprios, no caso Registro de Entradas, Registro de Saídas, Registro de Apuração do ICMS, e constantes no arquivo magnético

SINTEGRA, assim como utilizou as informações das mercadorias produzidas/montadas - telefones - existentes no livro Registro de Controle da Produção e do Estoque.

Coaduno com o entendimento do diligenciador no sentido de que, a alegação defensiva atinente ao reflexo no livro de Registro de Inventário em 31/12/2003 e 31/12/2004 das Notas Fiscais emitidas e registradas no ano seguinte, as mercadorias deveriam constar registradas como mercadorias de terceiros em poder do autuado, haja vista que é desse modo que determina o RICMS a forma de escrituração.

[...]

Diante do exposto, acolho o resultado da última revisão fiscal apresentada pelo diligenciador de fl. 980, conforme demonstrativos que elaborou.

Entretanto, considerando que houve agravamento da infração, haja vista que na revisão fiscal foi apurado como devido o ICMS no valor de R\$ 1.863.390,05, enquanto o valor originalmente exigido no Auto de Infração foi de R\$1.155.524,99, este item da autuação é procedente no valor de R\$ 1.155.524,99.”

Afirmou a Recorrente que as transcrições acima permitem fixar os principais pontos da decisão: i) o resultado da diligência foi acolhido, em substituição ao levantamento que deu origem à Infração 1; ii) a 1^a JJF reconheceu que a escrituração da Recorrente foi realizada segundo descrito na defesa, de modo que: a) a mercadoria era comercializada e a nota fiscal emitida, com destaque de ICMS; b) com a emissão da nota fiscal, os itens comercializados eram baixados do estoque, e; c) a nota fiscal era registrada no livro de apuração de ICMS, para fins de recolhimento do imposto, na data da saída de mercadoria de estabelecimento da contribuinte.

Requeru a nulidade do Auto de Infração por falta de liquidez do lançamento e impossibilidade de se manter crédito tributário com base em lançamento substitutivo.

Afirmou que as modificações de valores que ocorreram no curso do processo demonstram que a Infração 1 carece da liquidez e certeza necessárias à constituição do crédito tributário, como se exige do próprio ato de lançamento, cuja finalidade inclui definir o montante do tributo devido.

Que a ausência dos requisitos para a manutenção do crédito tributário é confirmada pela incerteza quanto ao valor porventura devido pela Recorrente: após afirmar que o ICMS devido era R\$1.155.524,99 (Auto de Infração), o lançamento foi primeiro alterado para R\$8.297.054,77 (Informações Fiscais), em seguida modificado para R\$171.410,96 (1^a diligência) e, enfim, fixado em R\$1.930.588,62 (2^a Diligência) e depois limitado ao valor original.

Em paralelo, disse que se constata também que a diligência que embasou o valor acolhido pela 1^a JJF não foi aquele lançado no Auto de Infração – com ou sem alterações em razão de diligências – mas sim um novo lançamento, realizado no curso do processo, como se identifica da própria decisão:

*“O Auditor Fiscal Djalma Moura de Souza, designado para cumprir a diligência, se pronunciou (fls. 932 a 936). Após discorrer sobre os passos seguidos pelo PAF até chegar às suas mãos, **registra que realizou novo levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, cujos demonstrativos analíticos encontram-se anexados, para revisão dos valores apontados na infração 01.***

Esclarece que o valor apurado da base de cálculo da omissão de entrada foi de R\$1.135.403,65 com ICMS calculado no valor de R\$1.930.588,62, portanto, diferente da base de cálculo de R\$(1.797.205,82, apurado inicialmente pelos autuantes, e do valor de R\$48.276.792,71, apontado na Informação Fiscal de fl. 248.

Ressalta que na diligência saneadora foi verificada toda a documentação referente ao exercício de 2004, conforme demonstrativos anexados. Esclarece, ainda, que o mesmo se aplica aos valores capturados no livro de Registro de Inventário (fls. 46 a 69).

Salienta que a revisão fiscal foi realizada, exclusivamente, com base nos documentos registrados nos livros fiscais de Registro de Entradas, Registro de Saídas e Registro de Apuração do ICMS, como também escriturados no livro de Registro de Inventário e Mapa de Produção (fls. 70 a 72)”.

Declarou, em decorrência, que a **diligência não se limitou a verificar a correção do levantamento original**, para checar se a apuração a partir da qual se lavrou o auto de infração considerou todos os registros pertinentes ao caso. **Na verdade, por meio dela efetuou-se verdadeiro lançamento substitutivo** que, à revelia da falta de atribuições do responsável por elaborá-lo, foi acatado pela decisão *a quo*. Portanto, ao fazê-lo, a 1^a JJF não observou que a

competência para efetuar o lançamento – inclusive o substitutivo – é privativamente da fiscalização, nos termos do art. 142 do CTN, dispositivo transscrito na peça recursal.

Entende que o papel das Juntas e Câmaras de Julgamento Fiscal é verificar a legitimidade do crédito tributário apontado no Auto de Infração, para declará-lo procedente ou improcedente, com base nos fatos imputados pela Fiscalização e que são impugnados pelo Contribuinte.

Sustenta que ao homologar lançamento fiscal substitutivo e alheio aos elementos do Auto de Infração, a 1ª JJF substituiu indevidamente a atividade prevista no art. 142 do CTN para a Fiscalização e exorbitou no exercício da competência que os art. 140 e 147, inciso I, do COTEB lhe atribuem, tudo sem prejuízo de violação ao art. 155, *caput*, do RPAF, com a seguinte redação:

Art. 155. A decisão resolverá as questões suscitadas no processo e concluirá pela procedência ou improcedência, total ou parcial, do lançamento do crédito tributário ou do pedido do contribuinte, ou ainda quanto à nulidade total ou parcial do procedimento.

Reiterou que a apuração de quaisquer fatos diversos daquele utilizados como fundamento do Auto de Infração pressupunha a abertura de novo procedimento de Fiscalização e não realizar, no curso do processo, lançamento substitutivo por quem não tem competência para efetuá-lo.

Em seguida passou a discorrer acerca da inexistência das omissões, com ênfase na origem das diferenças encontradas no levantamento, regime de contabilização dos estoques (Regime de Competência) x Regime de apuração do ICMS (Fato gerador).

Disse que a 1ª JJF reconheceu que a escrituração da Recorrente foi realizada segundo descrito na defesa, de modo que: i) a mercadoria era comercializada e a nota fiscal emitida, com destaque de ICMS; ii) com a emissão da nota fiscal, os itens comercializados eram baixados do estoque, e; iii) a nota fiscal era registrada no livro de apuração de ICMS, para fins de recolhimento do imposto, na data da saída de mercadoria de estabelecimento da contribuinte.

Por causa deste procedimento, enquanto a contabilização dos estoques registrados no Livro Registro de Inventário é efetuada segundo a data de emissão da nota, o recolhimento do tributo, registrado no Livro de Apuração de ICMS, foi realizado de acordo com a data de saída das mercadorias.

Afirmou que a Recorrente realizou a escrituração em seus Livros Registro de Inventário e Apuração de ICMS exatamente como determina a legislação pátria e segundo a natureza de cada uma das informações que devem ser neles consignadas.

Que o Estatuto Social da Recorrente, na Cláusula 1ª, parágrafo único, preceitua que “a sociedade será regida supletivamente pelas normas da sociedade anônima”, cuja legislação de regência – Lei nº 6.404/76 – determina, em seu art. 177, a escrituração contábil pelo regime de competência.

Declarou que pelo regime de competência, receitas e despesas devem ser apropriadas de acordo com o período de sua realização, independentemente do efetivo recebimento das receitas ou do pagamento das despesas. Isto que dizer que, ao comercializar uma mercadoria, a Recorrente está obrigada pela legislação a lançar a mutação do patrimônio nos registros contábeis pertinentes, inclusive o Livro Registro de Inventário: ou seja, assim que comercializada uma mercadoria, há a baixa contábil no estoque, já que, pelo regime de competência, aquele bem deixa de pertencer à Contribuinte.

Entretanto, a sistemática do registro do Livro de Apuração de ICMS é diversa, já que a escrituração dele deve ser realizada de acordo com a ocorrência do fato gerador do tributo, que somente se verifica com a efetiva movimentação da mercadoria – e não com a simples venda – conforme preceitua o art. 12, I, da Lei Complementar nº 87/96, também transscrito na peça recursal.

Enfatizou que a questão é que, ao apurar a movimentação dos estoques com base nos totais movimentados segundo a data de registro das notas fiscais no Livro de Apuração do ICMS, a Fiscalização e a Revisão Fiscais deveriam (i) excluir as notas emitidas no exercício anterior e registradas no ano de apuração, e; (ii) incluir as notas emitidas no exercício de apuração e

registradas no exercício financeiro seguinte.

Alternativamente, poder-se-ia também analisar a movimentação dos estoques com base nos saldos inicial e final indicados no Livro de Registro de Inventário, cotejando-os com as notas fiscais de entrada registradas no exercício fiscalizado e as notas fiscais de saída nele emitidas.

Declarou mais à frente que na impugnação a Recorrente apresentou uma planilha que demonstrava que essas correções no procedimento de apuração comprovariam que não houve qualquer omissão de registro de entradas ou saídas de mercadorias, como ratificavam, a título de exemplo, algumas notas fiscais então apresentadas e que foram desconsideradas pela Fiscalização.

Que o descompasso entre o momento de baixa de estoque (concretização da venda) e o de registro da saída efetiva da mercadoria (remessa da mercadoria) cria distorções no levantamento quantitativo, que não necessariamente representam omissões de qualquer espécie. Mais precisamente, quando a baixa no estoque ocorre em um exercício e a saída é realizada em outro, o simples cotejo dos saldos iniciais e finais com as notas fiscais registradas no período fiscalizado tem como resultado distorções, que na verdade não refletem a falta de escrituração do ingresso ou remessa de mercadorias.

Por isso, para elidir a presunção de que houve comercialização de mercadorias sem a emissão de documentos fiscais (omissões de saídas) ou a aquisição delas com receitas de vendas não escrituradas (omissões de entradas), a Recorrente explicou a origem das divergências e requereu a produção de prova para demonstrar a idoneidade de suas operações.

Enfatizou que era preciso produzir a prova à vista destas considerações – como se fez, parcialmente na primeira diligência depois da qual o valor da Infração 1 foi reduzido de R\$1.155.542,99 para R\$171.410,96 – com a finalidade de se verificar se a presunção deveria ou não prevalecer.

Disse que ainda que se tratasse de emissão ou registro de documentos fiscais em data diversa daquela na qual a Fiscalização entende correta, a circunstância seria insuficiente para autorizar a conclusão de que a Recorrente realizou operações descobertas de documentos fiscais.

Pontuou que em casos deste jaez, não se pode esquecer que **deixar de recolher ICMS relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis** efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, por um lado, e **emitir os documentos, eventualmente registrá-los a destempo, com o recolhimento intempestivo do tributo**, por outro, **são coisas diversas**.

Consequentemente, ainda que a Recorrente tenha escriturado as notas em exercício financeiro diverso do devido em desconformidade com a legislação tributária, sustenta que no caso em exame não houve saídas de mercadorias sem a emissão de documentos fiscais.

Na verdade, argumenta para des caracterizar a infração 1 importa exclusivamente a emissão e registro de documentos fiscais que acobertaram as operações com as mercadorias, cuja idoneidade é ratificada tanto pelo art. 209 do ICMS, a *contrario sensu*, como pela própria decisão, que reconheceu a existência deles, conforme transcrição do trecho abaixo do voto da JJF:

“De forma escorreita não acatou a argumentação defensiva atinente à mercadoria sob o código nº 652403 TELEVISOR 34HF83, pois o exercício objeto da autuação foi 2004, sendo que as Notas Fiscais aduzidas pelo autuado referentes a esta mercadoria, não foram registradas nos livros fiscais Registro de Saídas e Registro de Apuração do ICMS, assim como não constam no seu arquivo eletrônico SINTEGRA, portanto, não devem ser consideradas no levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, exercício fechado, à luz do que está previsto no RICMS/97 e Portaria nº 445/98.

[...]

Coaduno com o entendimento do diligenciador no sentido de que, a alegação defensiva atinente ao reflexo no livro de Registro de Inventário em 31/12/2003 e 31/12/2004 das Notas Fiscais emitidas e registradas no ano seguinte, as mercadorias deveriam constar registradas como mercadorias de terceiros em poder do autuado, haja vista que é desse modo que determina o RICMS a forma de escrituração”.

Pontuou a recorrente que apesar de reconhecer a existência de documentos fiscais que justificam as diferenças, a 1ª JJF manteve a presunção relativa de omissões que se originam delas, apenas porque discordam da metodologia de escrituração do contribuinte.

Disse em seguida que não há maiores dificuldades em identificar, por exemplo, que as notas emitidas em 2004 e registradas em 2005, movimentaram o estoque do exercício fiscalizado. No **Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque, modelo 3**, é possível identificar exatamente a data na qual cada uma dessas notas movimentou o estoque e, assim, que há notas registradas em 2005 que movimentaram o estoque de 2004. Portanto, a partir dele é possível confirmar que as diferenças encontradas no levantamento quantitativo de estoque não possuem fundamento e, enfim, que tampouco houve operações realizadas sem a emissão de documentos fiscais.

Mais à frente passou a abordar a questão atinente ao erro na aplicação da alíquota. Incidência do Decreto nº 4.316/95.

Argumentou a recorrente que a 1ª JJF errou, também, ao homologar o levantamento quantitativo de estoques no qual se apurou imposto devido com base na alíquota de 17% (dezessete por cento), quando deveria aplicar a alíquota de 3,5%, por força do art. 7º do Decreto nº 4.316/95, a seguir transcrito:

Art. 1º Ficam diferidos, o lançamento e o pagamento do ICMS relativo ao recebimento, do exterior, de:

(...)

III - produtos de informática, de telecomunicações, elétricos, eletrônicos e eletro-eletrônicos, por parte de estabelecimento industrial, a partir de 1º de março de 1998, mesmo que tenham similaridade com produtos por ele fabricados, observado o disposto no § 1º, e na alínea "b" do inciso I do § 3º deste artigo.

Parágrafo 1º- Para usufruir do benefício de que tratam os incisos II e III do "caput" deste artigo o contribuinte, devidamente habilitado para operar no referido regime na conformidade do art. 344 e seguintes do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, deverá:

I - renovar anualmente a habilitação concedida pela Secretaria da Fazenda;

II - comprovar que o faturamento total das vendas de produtos fabricados na unidade industrial equivale, no mínimo, aos seguintes percentuais do valor total do faturamento anual:

(...)

d) 50% (cinquenta por cento) a partir do quarto ano de produção;

(...)

Parágrafo 3º- Poderão ser instalados, com o benefício decorrente deste Decreto, projetos industriais localizados:

I - em qualquer município integrante da Região Metropolitana do Salvador, desde que:

b) o valor do investimento total seja equivalente a, no mínimo, R\$ 100.000.000,00 (cem milhões de reais).

Art. 7º Nas operações de saídas internas de produtos acabados, recebidos do exterior com o diferimento regulado nos incisos II e III do "caput" do art. 1º, o estabelecimento que os importar lançará a crédito o valor correspondente ao indicado nos incisos abaixo, de forma que a carga tributária incidente corresponda a um percentual efetivo de 3,5% (três inteiros e cinco décimos por cento), observada a disposição do § 1º do art. 1º:

I - 50% (cinquenta por cento) do imposto destacado, sem prejuízo do disposto no inciso V do art. 87 do RICMS/BA, quando relativas a produtos de informática;

II - 79,41118% (setenta e nove inteiros e quatro mil cento e dezoito décimos de milésimos por cento), quando relativas a produtos de telecomunicações, elétricos, eletrônicos e eletro-eletrônicos, efetuadas por estabelecimento industrial.

Parágrafo único. Desde que obedecidas as mesmas condições previstas neste artigo o estabelecimento importador lançará a crédito, nas operações de saídas interestaduais, o valor correspondente a 70,834% (setenta inteiros e oitocentos e trinta e quatro milésimos por cento), de forma que a carga tributária incidente se iguale à estabelecida nas operações de saídas internas.

Disse que é preciso lembrar, para fins do argumento, que o papel da Fiscalização é apurar o tributo que seria devido na hipótese de regular escrituração ou ausência de omissões, o que não

prescinde da incidência das alíquotas que seriam nelas aplicadas.

Por conseguinte, a recorrente sustenta que não há dúvidas de que a Infração 1 não só é nula, porque admitiu lançamento substitutivo no curso do processo administrativo, realizado por quem não tinha competência para fazê-lo, como também insubstancial, já que a própria 1ª JJF reconheceu a existência de documentos que explicam as diferenças, embora registrados em exercício diverso. Que na pior hipótese, os cálculos do levantamento devem ser refeitos, aplicando-se a alíquota de 3,5% prevista no artigo 7º do Decreto nº 4.316/95, que incidiria sobre as operações que se presumiu realizadas, pois a Recorrente é beneficiária do tratamento ali previsto.

Por fim, ainda em relação à infração 1, a Recorrente relacionou, mais uma vez, os documentos a partir dos quais seria possível verificar que a presunção originada das diferenças encontradas no levantamento quantitativo de estoques é inaplicável ao caso; em anexo, onde consta a relação de todas as notas fiscais de entradas e de saídas desconsideradas tanto pela Fiscalização, como na diligência fiscal, assim como a lista de códigos inteligentes, com base nos quais as mercadorias devem ser reunidas, para fins de apuração.

Ao abordar a INFRAÇÃO 2, que tratou da COMPROVAÇÃO DO RETORNO DE INDUSTRIALIZAÇÃO, a recorrente disse que a 1ª JJF acolheu a revisão efetuada nas Informações Fiscais e confirmada pela 1ª diligência, que reduziu o montante exigido de R\$162.325,31 para R\$37.996,41, cujo valor se encontra discriminado da seguinte forma:

Data Ocorr	Data Vcto	B. Cálculo	Aliq.	Multa(%)	Vr. Histórico	Valor em R\$
31/08/2004	09/09/2004	316.636,72	12	60	37.996,41	37.996,41

Todavia, a recorrente sustenta que a decisão merece reforma, na medida em que a Recorrente comprovou o retorno real/simbólico das mercadorias destinadas à industrialização, conforme atestam as notas fiscais de retorno juntadas com a defesa (Doc. 20 e seguintes).

Aduziu que como o fato gerador ocorreu em 31/08/2004 e o lançamento foi definitivamente realizado em 30/12/2009, a Fiscalização sequer poderia constituir o crédito tributário, porque já extinto, nos termos do art. 150, §4º c/c art. 156, V, do CTN (Decadência).

No tocante INFRAÇÃO 4, abordou a questão relacionada à COMPROVAÇÃO DO RETORNO DE INDUSTRIALIZAÇÃO.

Enfatizou que na Infração 4, a 1ª JJF reconheceu parcialmente os argumentos apresentados pela Recorrente, no sentido de que em uma parte das operações relacionadas pela Fiscalização houve tributação e não há valor remanescente a cobrar e, em outra, comprovou-se o internamento por parte da SUFRAMA, com aplicação correta da isenção. Entretanto, entendeu ainda devidas as seguintes parcelas:

Data de Ocorrência	ICMS devido (R\$)
31/03/2004	486,00
31/05/2004	732,70
31/07/2004	264,71
31/08/2004	69,41
30/09/2004	69,18
31/10/2004	142,42
30/11/2004	62,02
TOTAL	1.826,44

Que no Acórdão recorrido foi afirmado que era devido apenas ICMS sobre as operações registradas com as Notas Fiscais nºs 34437, 35305, 35447, 36901, 36900, 38414, 39036, 40197 e 40799, que, entretanto, se encontram acobertadas pelo incentivo fiscal, conforme se demonstrou na peça de defesa e no curso do processo (Doc. 23). Por outro lado, como o lançamento foi

definitivamente realizado em 30/12/2009, entende que a Fiscalização sequer poderia constituir o crédito tributário para operações remanescentes, porque já extinto, nos termos do art. 150, §4º c/c art. 156, V, do CTN, e a 1ª JJF não podia mantê-lo.

Passou em seguida a sustentar a necessidade de realização de NOVA DILIGÊNCIA FISCAL, visto que os fatos e fundamentos apresentados nesse presente Recurso são suficientes para revelar que os levantamentos elaborados pela Fiscalização são incapazes de subsidiar qualquer uma das infrações apontadas, em razão de inúmeras inconsistências trazidas alhures. Enfatizou mais uma vez que o valor do lançamento apurado na revisão da Infração 1 não foi resultado de uma análise rigorosa de documentos e de livros fiscais, conforme determina o art. 3º da Portaria nº 445 de 10 de agosto de 1998, e tampouco foi observada a necessidade de corrigir as distorções pelo descompasso entre o momento de baixa de estoque e a data de ocorrência do fato gerador.

Disse que a única certeza que resta à Recorrente é que todas as suas operações estão corretamente registradas e escrituradas possuindo **TODOS OS DOCUMENTOS NECESSÁRIOS PARA COMPROVÁ-LAS**, razão essa que a sua única alternativa é requerer a conversão do julgamento em diligência, a fim de se apurar a veracidade dos fatos.

E, para que não restasse dúvida da completa insubsistência do levantamento fiscal, a **Recorrente inclui, em anexo a seu recurso, 03 (três) planilhas** – “1 - Códigos De - Para (entrada x saída) – STB”, “2 - NFS Saída 2004 desconsideradas fiscalização” e “3 - NFs entrada desconsideradas fiscalização” **que especificam os erros na diligência homologada**, ou melhor, no lançamento substitutivo ilegalmente realizado.

Pontuou que um dos erros cometidos foi desconsiderar, por exemplo, que os códigos de entrada de matéria-prima e de aquisição de mercadoria para revenda são diferentes dos códigos utilizados na comercialização deles e, por isso, era necessário aglutinar os produtos pela descrição para que não implique em omissão de entrada ou saída indevidamente. Desta forma, sustenta mais uma vez que a prova é especialmente necessária porque a decisão *a quo* reconheceu a procedência dos argumentos da Recorrente, no sentido de que a retificação da metodologia no levantamento é capaz de descharacterizar as omissões apontadas, mas rejeitou aplicá-la e, consequentemente, impediu elidir-se a presunção legal de falta de recolhimento de imposto.

Transcreveu as disposições dos artigos 123, §3º, 145, *caput*, e 150, I, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF, autorizam a Recorrente requerer a diligência fiscal com a finalidade de se executar um novo levantamento, por Auditor estranho ao feito (RPAF, art. 148, II), para então se esclarecer o mérito da demanda.

Nesse sentido, requereu **o refazimento da diligência fiscal, para apurar as divergências objeto do presente recurso é o único meio disponível para resolver a controvérsia**, ainda, para que não reste qualquer dúvida. Afirmou ainda que a Recorrente disponibilizará toda a documentação necessária para se constatar a regularidade do seu registro dos estoques, entradas e saídas e, assim, comprovar a inexistência de qualquer omissão no recolhimento de tributos ou cumprimento de obrigações e que dessa forma, restará confirmado o reconhecimento da idoneidade dos registros fiscais em pauta e, consequentemente, a improcedência da autuação.

Ao finalizar a peça recursal o contribuinte requereu o recebimento, prosseguimento e conhecimento do presente Recurso Voluntário para que **seja declarada a decadência** do direito de efetuar o lançamento relativamente aos fatos geradores ocorridos anteriormente a 30/12/2004, nos termos do artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional, tendo em vista que a ciência pela Recorrente da autuação efetivou-se em 30/12/2009.

Subsidiariamente, requereu o provimento do Recurso Voluntário, para (i) declarar nula a Infração 1, por violação às regras de competência, ou, subsidiariamente, afastar a presunção de **omissão de operações com mercadorias sem a emissão de documentos fiscais para julgá-la improcedente**, e (ii) reconhecer a regularidade do recolhimento realizado pela Recorrente e

julgar improcedentes as Infrações 2 e 4.

Requereu também **que seja determinada a conversão do julgamento em diligência**, na medida em que teria restado comprovado que a última revisão deixou de analisar documentos fiscais e livros de registros essenciais ao esclarecimento das operações de entrada e saída, com base no § 3º do artigo 123 e no artigo 145, ambos do Decreto Estadual nº 7.629/99 – RFAF.

Às fls. 1.327/1.328, a Procuradoria Estadual, ao examinar as questões suscitadas no recurso voluntário, sugeriu a conversão do processo em nova diligência para que fossem verificadas as incorreções do levantamento de estoques (infração 1) e as provas documentais acostadas às fls. 1050/1322, observando-se as questões pontuadas pelo sujeito passivo, à fl. 1.044.

Tendo sido o processo distribuído para o relator, Consº José Antonio Marques Ribeiro, o mesmo converteu o presente PAF em diligência, datada de 28 de abril de 2016, formulando os quesitos inseridos às fls. 1.330/1331 dos autos.

O PAF foi encaminhado para a ASTEC, para a diligente Maria do Socorro Fonseca, que emitiu o Parecer Técnico nº 54/2017, acostado às fls. 1.334/1335 (volume V) e correspondentes documentos juntados às fls. 1.336 a 1.699 (volumes V e VI). No referido Parecer a revisora declarou no item 3 da diligência e na correspondente conclusão que “*Ao analisar e confrontar os quantitativos apurados pelos autuantes, conforme planilhas no CD, à fl. 77, com as notas fiscais apresentadas pelo autuado, às fls. 1347/1698, ficou contatado que não consta nenhuma das notas fiscais apresentadas pelo recorrente no levantamento fiscal. Entretanto, ao confrontar os itens dos Demonstrativos de Débito, às fls. 865/866, da revisão fiscal, que reduziu de R\$ 1.155.524,99 para R\$ 171.410,96, foi verificado que os itens demonstrados não são os mesmos itens que constam das notas fiscais apresentadas*”.

Detalhou a situação descrita à fl. 1.337 e emitiu a seguinte conclusão: “*Face ao exposto, não houve alteração do valor apurado pelo autuante, haja vista que os itens que constam nas notas fiscais apresentadas pelo recorrente não são os mesmos itens que constam no demonstrativo fiscal*”.

Instados a se manifestar, no prazo de dez dias, autuante e autuado ingressaram no processo. O autuado, ora recorrente, na Manifestação juntada às fls. 1.707 a 1713. Nesta peça processual, firmada por advogado com procuração nos autos, o contribuinte discorreu que apresentou impugnação ao lançamento fiscal e nela demonstrou que o auto de infração foi resultado de uma análise equivocada de seus documentos fiscais, a partir da qual houve o lançamento de tributo indevido, pois nenhuma operação se realizou em desacordo com a legislação em vigor.

Que no curso do feito, a 1ª JJF decidiu converter o julgamento em diligência e, nela, se demonstrou a inconsistência tanto do valor originalmente indicado para a Infração 1 (R\$1.155.542,99), como daquele apontado nas Informações Fiscais (R\$8.297.054,77), indicando quantia bastante inferior (R\$171.410,96).

A Fiscalização discordou do resultado da diligência, e determinou-se a realização de outra revisão e, novamente, o resultado encontrado relativamente à Infração 1 foi diverso daqueles indicados nos levantamentos anteriores: depois de se afirmar que o ICMS devido era R\$1.155.542,99 (Auto de Infração), R\$8.297.054,77 (Informações Fiscais) e R\$171.410,96 (1ª diligência), apontou-se o valor de R\$1.930.588,62 (2ª Diligência).

O Contribuinte mais uma vez apontou as inconsistências do levantamento da Infração 1, cuja sistemática desconsiderou o descompasso entre o momento de baixa de estoque nas sociedades submetidas ao regime contábil de competência e o instante de recolhimento do ICMS, depois do fato gerador. Contudo, a 1ª JJF decidiu acolher o levantamento apresentado pela última diligência e, depois de afastar a prejudicial de decadência, julgou parcialmente procedente o Auto de infração para manter a Infração 1, elidir parcialmente as Infrações 2 e 4, e afastar na íntegra a Infração 3.

A decisão de 1ª Instância foi objeto de Recurso Voluntário e a 2ª Câmara de Julgamento Fiscal decidiu converter o julgamento em diligência, para solicitar à ASTEC: i) a intimação do Contribuinte, para apresentar as notas fiscais desconsideradas pela Fiscalização e, ainda, indicar quais mercadorias deveriam ser reunidas; ii) verificar se as inconsistências apontadas eram procedentes, e; iii) se for o caso, elaborar novo levantamento, corrigindo-as.

A diligência foi concluída nos termos do PARECER ASTEC Nº 54/2017 e, nela, afirmou-se o seguinte: i) o Recorrente apresentou os documentos solicitados às fls. 1346/1698, **que não foram considerados (ou foram indevidamente consideradas) pelos Fiscais na lavratura do Auto de Infração**; ii) “*ao confrontar os itens do Demonstrativos de Débito, às fls. 865/866, da revisão fiscal, que reduziu de R\$1.155.524,99 para R\$171.410,96, foi verificado que os itens demonstrados não são os mesmos itens que constam nas notas fiscais apresentadas*”.

Contudo, sustenta agora a recorrente, ao fazê-lo, que **a ASTEC não observou a decisão de 1ª Instância desconsiderou o resultado da diligência às fls. 856/866 e manteve o lançamento fiscal original**, ao invés de chancelar o resultado da diligência que reduziu o lançamento de R\$1.155.524,99 para R\$171.410,96.

Por isso, **as informações apresentadas pelo Recorrente levaram em consideração o levantamento homologado pela decisão recorrida** e que se encontra no CD de fls. 77, **e não aquele que apresentado na diligência mencionada pela ASTEC** (fls. 856/866).

Ainda assim, argumenta a recorrente que se pode concluir do PARECER ASTEC Nº 54/2017 que, nele, foi **ratificado o resultado da diligência de fls. 856/866** e, com isso, confirmou-se a inconsistência do levantamento original e **comprovou-se a necessidade de no mínimo** dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para **reduzir o valor da Infração 1 de R\$1.155.524,99 para R\$171.410,96**.

Disse ainda que se o Recorrente fosse intimado para apresentar as inconsistências no levantamento de fls. 856/866 – desconsiderado pela decisão recorrida, repita-se – os dados seriam outros, já que, também nele, subsistem alguns equívocos, embora em menor proporção.

Enfatizou que a falta dos demonstrativos analíticos que deram origem ao levantamento de fls. 856/866 – **que não acompanharam o PARECER ASTEC Nº 54/2017** – impede o apontamento de todos os erros nele verificados, mas, ainda assim, o resumo de que dispõe o Contribuinte (Doc. Anexo) permite identificar algumas inconsistências.

Que na análise da movimentação de algumas mercadorias, por exemplo, a ASTEC quantificou incorretamente uma série de notas fiscais de entrada. Os itens para os quais ocorreu esse erro são movimentados, nos estoques do Contribuinte, com mais de um código: em geral, há uma identificação para a entrada (código de compra) e outro para a saída (código de venda). A ASTEC observou essa peculiaridade, mas, ao contabilizar as adições ao inventário, computou uma mesma nota em cada um dos códigos e somou-os, duplicando os totais de entradas dos seguintes modelos, descritos na tabela abaixo:

DESCRICAÇÃO DO MODELO	CÓDIGOS
20VL43U	913.113
	652.387
34HF83	913.499
	652.403
20DL74	914.826
	675.576
46HM84	914.906
	686.582
52HM84	914.915
	686.591
62HM84	914.924
	686.608
36HF84	914.853

	687.983
SDP1400	914.611
	694.680
	914.942
SDV55HT	695.929

Os detalhes de cada nota fiscal, por tipo de mercadoria, se encontram na aba “Pasta “”, da planilha “Diligência X Semp.xlsx”, anexa, mas, em resumo, houve contagem em duplicidade da quantidade de mercadorias dos seguintes documentos, abaixo apresentados:

CÓDIGO DE VENDA	DATA DE ENTRADA	CÓDIGO DE COMPRA	DESCRIÇÃO DO MODELO	NF
913.113	16/01/2004	652387	TELEVISOR LCD 20VL43U	33219
913.499	23/04/2004	652403	TELEVISOR 34HF83	35042
914.611	24/08/2004	694680	DVD PORTATIL SDP1400	37863
914.826	29/09/2004	675576	TELEVISOR LCD 20DL74	39290
914.826	30/09/2004	675576	TELEVISOR LCD 20DL74	39546
914.826	30/09/2004	675576	TELEVISOR LCD 20DL74	39546
914.853	19/08/2004	687983	TELEVISOR 34HF84	37842
914.853	30/09/2004	687983	TELEVISOR 34HF84	39547
914.853	30/12/2004	687983	TELEVISOR 34HF84	45130
914.906	31/10/2004	686582	TELEVISOR 46HM84	40547
914.906	31/10/2004	686582	TELEVISOR 46HM84	40547
914.915	31/10/2004	686591	TELEVISOR 52HM84	40547
914.915	31/10/2004	686591	TELEVISOR 52HM84	40548
914.924	31/10/2004	686608	TELEVISOR 62HM84	40547
914.924	31/10/2004	686608	TELEVISOR 62HM84	40548
914.942	17/12/2004	695929	RECEIVER C/ DVD/VCR SDV55HT	44753
914.942	17/12/2004	695929	RECEIVER C/ DVD/VCR SDV55HT	44755

Em paralelo, pontuou ainda que na diligência de fls. 856/866, a ASTEC deixou de considerar, nas saídas, notas fiscais emitidas para os itens FT 8001 BK, Código 910.759, 43VS9UA, Código 913.818, 50VS9UA, Código 913.827, 61VH9UA, Código 913.836, 46VW8UN, Código 913.845 e 57VW8UN, Código 913.854, todas devidamente indicadas na aba “Pasta 2” da planilha “Diligência X Semp.xlsx”, anexa. Que os equívocos indicados já são suficientes para explicar 94,77% das diferenças apontadas no levantamento de fls. 856/866, pois se afirmou excluída da incidência de ICMS, pela suposta falta de emissão de documentos fiscais, operações cuja base de cálculo totalizou R\$1.008.299,64, enquanto o resultado das inconsistências é R\$955.517,81.

Todavia, voltou a enfatizar, a ausência, no PARECER ASTEC Nº 54/2017, dos demonstrativos de fls. 856/866 – nele convalidados – impediu o Recorrente de pontuar os demais erros que levaram ao lançamento de ICMS de R\$171.410,96 e, por isso, torna-se necessário aplicar os arts. 149-A e 18, §1º do RPAF, *in verbis*:

Art. 149-A. Se a diligência ou perícia implicar fatos novos, com juntada de demonstrativos ou provas documentais, o órgão preparador deverá dar ciência ao sujeito passivo e ao autuante, observado o disposto no § 1º do art. 18.

Art. 18. São nulos:

§ 1º As eventuais incorreções ou omissões e a não-observância de exigências meramente formais contidas na legislação não acarretam a nulidade do Auto de Infração ou da Notificação Fiscal, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, devendo as incorreções e omissões serem corrigidas e suprimidas por determinação da autoridade competente, desde que o fato seja comunicado ao sujeito passivo, fornecendo-se-lhe no ato da intimação cópia dos novos elementos, com a indicação do prazo de 10 (dez) dias para sobre eles se manifestar, querendo.

Diante do exposto, a Recorrente pede que seja determinado o envio, ao Contribuinte, dos demonstrativos de fls. 856/866, convalidados no PARECER ASTEC Nº 54/2017, com a reabertura de prazo para manifestação sobre o resultado da diligência.

Requereu, posteriormente, o reenvio dos autos à ASTEC, a fim de que se manifeste sobre as inconsistências aqui antecipadas e a serem complementadas à vista dos demonstrativos, para que,

se for o caso, retifique o levantamento de fls. 856/866.

Por fim, requereu, novamente, que seja conhecido e provido o presente Recurso Voluntário, para: i) **reconhecer a decadência** do direito de efetuar o lançamento relativamente aos fatos geradores ocorridos anteriormente a 30/12/2004, nos termos do artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional, tendo em vista que a ciência pela Recorrente da autuação efetivou-se em 30/12/2009; ii) declarar nula a Infração 1, por violação às regras de competência, ou, subsidiariamente, afastar a presunção de **omissão de operações com mercadorias sem a emissão de documentos fiscais para julgá-la improcedente**, e; iii) reconhecer a regularidade do recolhimento realizado pela Recorrente e julgar improcedentes as Infrações 2 e 4.

Os autuantes manifestaram o seu ciente do resultado da última diligência à fl. 1.723, solicitando tão somente o retorno do PAF para o CONSEF visando à continuidade da instrução processual.

O PAF foi remetido à Procuradoria Estadual, para emissão de Parecer Jurídico conclusivo. À fl. 1.727, o opinativo da PGE, de autoria do Dr. José Augusto Martins Júnior, foi no sentido anuir com as conclusões encontradas na última Manifestação Técnica, tendo em vista a declaração da revisora de que as notas fiscais indicadas pela recorrente não estão elencadas no levantamento quantitativo de estoques objeto do lançamento. A conclusão foi pelo Improvimento do Recurso Voluntário, na esteira das conclusões descritas no Parecer Técnico. Esse Parecer Jurídico foi confirmado no Despacho de fl. 1.728, de lavra da Procuradora Assistente, Dra. Rosana Maciel Bittencourt Passos.

VOTO

Trata-se de exame de Recurso Voluntário e de Recurso de Ofício, o primeiro relacionado às infrações 1, 2 e 4 e o segundo restrito às infrações 2, 3 e 4, por conta das exclusões processadas na autuação na Decisão de piso.

Passo inicialmente a apreciar as questões de nulidade suscitadas na peça recursal do contribuinte, visto que as mesmas são prejudiciais do exame de mérito, relacionadas à decadência e ao conteúdo dos levantamentos fiscais objeto do recurso voluntário, adstritos às infrações 1, 2 e 4, em relação às parcelas que remanesceram na autuação.

Inicialmente observo que o lançamento fiscal, no que se refere à infração 1, relacionada ao levantamento quantitativo de estoques do exercício de 2004, havia, em parte sido estabilizado quanto à matéria de fato controvertida após a primeira diligência, realizada ainda em 1ª instância, pela Auditora Fiscal, Maria das Graças Ferreira Baqueiro, lotada na IFEP Indústria/DAT Metro, Salvador – BA. Na referida revisão, cujo Parecer Técnico, se encontra acostado às fls. 859/864, e correspondentes Demonstrativos (fls. 865 a 889), a auditora diligente, em relação à infração nº 01, apurou um débito de R\$171.410,96, à alíquota de 17%, a partir da base de cálculo de R\$1.008.299,64. Por sua vez ratificou as reduções processadas pelos autuantes na fase de informação fiscal no tocante às infrações 2, 3 e 4.

Os autuantes ao se manifestarem acerca da citada diligência, apresentaram nova informação fiscal, acostada às fls. 893/936, também na fase instrutória verificada na 1ª Instância, ocasião em que teceram diversos elogios ao trabalho revisional, concordando com as inclusões das notas fiscais no levantamento de estoques das operações com CFOP 3102 (importações de mercadorias para revenda) e as exclusões das operações com CFOPs que envolviam saídas e retornos de mercadorias destinadas à industrialização e armazenagem, incluídas indevidamente no levantamento fiscal por não representarem efetiva movimentação de estoques. Disseram ter conferido os valores considerados pela revisora fiscal e ratificaram, confirmado o erro cometido, quanto à não inclusão das notas fiscais de compras de mercadorias do exterior (importações) e as remessas e retornos de mercadorias para industrialização e armazenagem. No entanto, no que se refere à quantificação da base de cálculo das omissões quantitativas apuradas discordaram do resultado apurado na revisão fiscal, visto que ao invés de serem utilizados os

saldos registrados no livro Registro de Inventário, de fls. 46 a 69, foram utilizados os saldos apresentados no Mapa Mensal de Estoque, que a autuada usava em substituição ao livro de Controle da Produção do Estoque (fls. 70/72 e fls. 885/888).

Entenderam os autuantes que o livro correto para a extração das quantidades finais de mercadorias em estoque deveria ser o livro de Inventário, de forma que as quantidades iniciais e finais dos itens de mercadorias do exercício de 2004, seriam aqueles informados às fls. 46 a 57 (estoques iniciais) e fls. 58 a 69 (estoques finais). Em decorrência desse ajuste, os autuantes refizeram o levantamento nessa informação fiscal (fls. 898/903) e na mídia digital de fl. 897, processando nova apuração (quantificação) da base de cálculo das omissões quantitativas, quantificando a base imponível em R\$13.972.792,52, maior que a base lançada no A.I. (Auto de Infração), no montante de R\$6.797.205,99 (pág. 01 do PAF), resultando no ICMS, para a infração 1, de R\$2.375.374,74, superior àquele exigido inicialmente no A.I. de R\$1.155.524,99. Solicitaram, nessa fase, ao relator de 1^a Instância, que considerasse como corretos os saldos de estoques registrados nos competentes livros de Inventário, que modificam a base de cálculo apurada pela Auditora revisora (sra. Maria das Graças Ferreira Baqueiro), finalizando a sua intervenção com o pedido de procedência da Infração 1, e caso assim entendesse a JJF, a autorização de lavratura de Auto de Infração complementar no valor de R\$1.219.849,75.

Vale recordar, conforme foi exposto no Relatório, que na 1^a informação fiscal (fls. 246/249) os autuantes revisaram a apuração do quantitativo de estoques, aumentando a base de cálculo para a cifra de R\$48.276.792,71, resultando no imposto a recolher no montante de R\$8.297.054,77, à alíquota de 17%, ocasião que disseram que pediriam igualmente autorização para lavrar Auto de Infração complementar das diferenças apuradas. Todavia, essa questão se tornou superada após a revisão feita na INFRAZ de origem, pela Aud. Fiscal, Maria das Graças Ferreira Baqueiro, tornando-se controversa, para os autuantes, tão somente as quantidades iniciais e finais dos estoques, estando as demais questões de fato estabilizadas e devidamente esclarecidas na revisão de fls. 859/864, e correspondentes Demonstrativos (fls. 865 a 889).

Por sua vez, na Manifestação empresarial, acostada às fls. 908 a 913, o contribuinte não concordou com os resultados da última diligência, a cargo da Aud. Fiscal, Maria das Graças Ferreira Baqueiro, e os valores também revistos pelos autuantes, trazendo para exame, a título exemplificativo, as notas fiscais não consideradas no levantamento de estoques, listadas na tabela fls. 910/911 e produtos cujos códigos e quantidades não foram considerados no inventário final do exercício de 2004 (31/12/2014). Centrou-se, portanto, a controvérsia em pontos específicos listadas nas peças defensivas - defesa inicial e posterior manifestação após diligência realizada pela auditora estranha ao feito.

Em decorrência desses pontos específicos, relativos à matéria de fato que permaneceu controvertida, a 1^a Junta de Julgamento remeteu novamente o PAF em diligência, conforme despachos exarados às fls. 926 e 930 dos autos, ocasião em que foi pedido que os pontos suscitados pelos autuantes e pelo autuado fossem examinados pela revisora, procedendo-se aos ajustes e correções necessárias e a elaboração de novos demonstrativos com os valores corretos, caso fosse necessário.

Ocorre que o processo foi remetido para um terceiro Auditor Fiscal, sr. Djalma Moura de Souza, em razão da primeira revisora do PAF se encontrar de licença para tratamento de saúde sem previsão de retorno às atividades do cargo. Na sua intervenção aquele último revisor afirmou que a diligência ateve-se tão somente à infração 1 (levantamento quantitativo de estoques), declarando expressamente, à fl. 935 dos autos, que realizou “*novo levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, cujos demonstrativos analíticos encontram-se anexos, para revisão dos valores apontados na infração 01*”. (Demonstrativos fls. 937/945 e mídia digital – fl. 947).

Neste “novo” levantamento o revisor declarou que apurou base de cálculo de omissão de R\$11.356.403,65, diferentemente dos valores apurados pelos autuantes nas fases anteriores, resultando na exigência de ICMS, à alíquota de 17%, de R\$1.930.588,62. Esclareceu ainda que toda a

documentação referente ao exercício de 2004 foi verificada e que a revisão foi efetuada exclusivamente com base nos documentos registrados na escrita fiscal (Entradas, Saídas, Apuração, Inventário e Mapas de Produção).

O contribuinte, na Manifestação acostada às fls. 956/962 impugnou essa última revisão, afirmando em síntese, que não foram abordados os pontos controvertidos suscitados pelas partes, conforme foi determinado no despacho da diligência (fl. 930). Reiterou os termos das manifestações anteriores.

Os autuantes, por sua vez, se limitaram a tomar ciência da última revisão, sem trazer aos autos qualquer manifestação do mérito da autuação.

Em nova diligência remetida ao último revisor do PAF, por conta do despacho de fls. 974/976, o auditor fiscal estranho ao feito, Sr. Djalma Moura de Souza, rebateu os argumentos defensivos quanto aos códigos dos produtos impugnados e declarou que o revisor atendeu estritamente o que emana da legislação tributária (lei, regulamento e portaria). Apresentou novo Demonstrativo de Débito, à fl. 987, reduzindo a infração para a Base de Cálculo de R\$10.961.117,95, e o ICMS, à alíquota de 17%, para o valor de R\$1.863.390,05 (fls. 988 a 990 e mídia digital à fl. 992).

O relator da Junta de Julgamento declarou o processo instruído em 30 de junho de 2015 e proferiu a Decisão colegiada 24 de julho de 2015, afastando a decadência arguida pelo sujeito passivo e acatando os valores da revisão da infração 1 apresentados a partir da fl. 980 dos autos (Demonstrativo de Débito fl. 987), resultante do “novo” levantamento de estoques, realizada pelo Aud. Fiscal Djalma Moura de Souza, limitando a condenação ao valor originalmente lançado, no total principal de R\$1.155.524,99. No tocante às demais infrações julgou o PAF em conformidade com os valores da revisão efetuada pelos próprios autuantes, confirmado na diligência da Auditora Fiscal Maria das Graças Ferreira Baqueiro.

Ocorre que a decisão de piso tomou por base não aqueles pontos controvertidos levantados nos pedidos de diligência de fls. 926 e 930 dos autos, visto que grande parte da matéria fática já se encontrava estabilizada e esclarecida pelos próprios autuantes, e parte contestada pela defesa, em pontos específicos. Sequer esses pontos específicos foram abordados de forma itemizada na decisão de piso. A decisão pautou-se em um novo levantamento de estoques que apresentou, em duas oportunidades, valores totalmente distintos dos que foram consolidados na diligência da anterior (fls. 859/864) e na revisão processada pelos autuantes no tocante aos estoques finais e iniciais.

Essa questão foi objeto de abordagem no Recurso Voluntário, a título de nulidade, em razão da decisão de 1^a Instância ter se fundamentado em lançamento substitutivo e não nos pontos e questões de fato do lançamento originário, da 1^a revisão e das manifestações decorrentes dos autuantes e do autuado. E o que é pior, o processo na 2^a Instância continuou com o relator originariamente sorteado a dar continuidade à instrução processual a partir daquela revisão “substitutiva”, resultado na elaboração do Parecer Técnico da ASTEC de nº 54/2017 (fls. 1.334/1.335), que concluiu em linha distinta da última diligência, realizada pelo A.F. Djalma Moura de Souza, de que não houve alterações dos valores apurados pelos autuantes.

Portanto, há uma sucessão de erros e equívocos neste processo, que demandam o seu retorno à 1^a Instância para que os atos instrutórios sejam refeitos a partir dos pedidos de diligência de fls. 926 a 930, atendo-se o revisor do feito aos aspectos controvertidos quanto às questões de fato suscitados naquelas peças processuais.

Nosso voto, em decorrência do quanto acima exposto, é no sentido de acolher a preliminar de nulidade suscitada pela parte recorrente, mais de forma mais restrita, para invalidar todos os atos instrutórios e decisórios a partir das diligências executadas pelo A.F. Djalma Moura de Souza (fls. 932 a 936, Demonstrativos fls. 937 a 945 e CD de fl. 947). Fundamenta-se a nulidade no fato que a Decisão de piso julgou o PAF com base em revisão (prova diligencial) inovadora e abrangente de todo feito, que não se atreve aos pontos controvertidos que já se encontravam

delimitados na revisão fiscal anterior, implicando em vício insanável e em violação do princípio do devido processo legal e na regra de que as decisões administrativas e judiciais não podem se valer de prova inidônea, que extrapole os limites materiais e legais da lide.

Em decorrência e para se evitar a supressão de instância quanto ao conhecimento da matéria fática, os autos deste PAF deverão retornar para a 1^a Instância visando o correto cumprimento da diligência de fls. 926 e 930 dos autos e a elaboração de nova decisão pela Junta de Julgamento Fiscal.

Em razão da nulidade suscitada na peça recursal e aqui acolhida, ficam prejudicados o exame das questões de mérito das infrações 1, 2, 3 e 4, inclusive a decadência, que integram o Recurso Voluntário e as exclusões processadas pela Junta de Julgamento Fiscal na Decisão anulada, objeto do Recurso de Ofício.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2^a Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, considerar **PREJUDICADO** o exame do Recurso de Ofício interposto e **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e declarar a **NULA** a decisão recorrida referente ao Auto de Infração nº **279757.0043/09-1**, lavrado contra **SEMP TOSHIBA BAHIA S.A.**, devendo os autos retornarem para a Junta de Julgamento Fiscal para que seja proferida nova Decisão a salvo das falhas processuais e procedimentais apontadas.

Sala das Sessões do CONSEF, 03 de maio de 2018.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

TOLSTOI SEARA NOLASCO – RELATOR

LEÔNCIO OGANDO DACAL – REPR. DA PGE/PROFIS