

A.I. Nº - 279757.0090/20-0
AUTUADA - SMITHIS BRASIL LTDA.
AUTUANTES - AGILBERTO MARVILA FERREIRA e NELSON LIMA GARCEZ MONTENEGRO
ORIGEM - IFEP ATACADO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 12/07/2021

2^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0118-02/21-VD

EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES EM EXERCÍCIO FECHADO. OMISSÃO DE SAÍDAS. MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS EM REGIME DE CONTA CORRENTE FISCAL. Sem protestar quanto às quantidades omitidas e valor da exação, a alegação defensiva de mérito é que as omissões decorrem de reclassificação das mercadorias em virtude de Agrupamento de produtos para formação de “kits de Reparo” vendidos com código distinto aos das mercadorias entradas selecionadas. A reclassificação para formação de “kits” possui regras e previsão legal não atendidas pelo contribuinte autuado (Conv. s/nº de 15 de dezembro de 1970; arts. 221 e 247 do RICMS-BA/2012). Rejeitada a preliminar de nulidade por alegada deficiência formal do procedimento fiscal e afastada a preliminar de mérito de decadência do direito de constituição do crédito em face de ao caso incidir a contagem de prazo contida no art. 173, I, do CTN, bem como o pedido de afastamento ou redução da multa proposta por falta de previsão legal. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração, lavrado em 14/12/2020, para exigir o valor total histórico de R\$407.266,50, em decorrência da seguinte infração:

Infração 01 - **04.05.02.** Falta de recolhimento o imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado. Valor: R\$407.266,50. Período: Exercício 2015. Enquadramento legal: Arts. 2º, I, 23-B da Lei 7014/96, c/c art. 83, I, do RICMS-BA/2012 e art. 13, I da Portaria 445/98. Multa: 100%, art. 42, III da Lei 7014/96.

O Impugnante apresenta defesa às fls. 35-45, nos termos a seguir sintetizados.

Diz ter por principal atividade a fabricação, importação, comércio de máquinas e equipamentos de uso geral (CNAE nº 28.29-1-99), prestando, ainda, serviços de manutenção e reparação de máquinas e equipamentos para uso geral não especificados (CNAEs nºs 33-14-7-10 e 82-99-7-99) e serviços de engenharia (CNAE nº 71-12-0-00) e nessas atividades produz ou adquire produtos de industrias, sobretudo estrangeiras, revendendo-os.

Após relatar os fatos e reproduzir a infração diz que embora reconheça que em face da complexa legislação tributária, a sua interpretação pelos contribuintes possa, não raras vezes resultar em

equívocos no cumprimento de suas obrigações principais e/ou acessórias, no presente caso não houve qualquer irregularidade, conforme demonstrará.

Por consequência, de logo argui preliminar de nulidade do AI dizendo não ter sido observados os princípios da ampla defesa, contraditório e verdade material para sua lavratura, punindo a Impugnante de modo desproporcional.

Nesse sentido, diz não ter sido previamente intimado do procedimento fiscal levado a efeito sem ter sido efetuado o levantamento físico dos produtos para fundamentar a acusação fiscal, seja pelo levantamento das quantidades de produtos, seja para fundamentar a diferença de estoque apenas com dados do SPED-Fiscal sem considerar detalhes que circundam as operações da Impugnante, já que a Autoridade Fiscal se ateve a apurar “de forma superficial dos valores e quantidades registradas no SPED-Fiscal, sem analisar, nota a nota, e sem considerar que a suposta diferença de estoque encontrada foi fruto da saída de produtos dentro de *kits* formados pela Impugnante, a qual, por sua vez, caso tivesse sido previamente intimada da fiscalização, teria prontamente esclarecido a origem da suposta diferença”. Para demonstrar o que alega, instrui a defesa com os Docs. 03 e 04 contidos na mídia CD que acompanha a Impugnação.

Reproduzindo os artigos 142 e 112 do CTN, fala que o objetivo do levantamento quantitativo é apurar eventuais diferenças referentes às operações do contribuinte, não corretamente tributadas e, por isso, é que o levantamento físico é mais relevante que a comparação de informações constantes nos livros fiscais, “provavelmente realizadas às pressas *in casu* em virtude da iminente (mas não evitada) decadência dos créditos tributários”.

Como preliminar de mérito e com fundamento no art. 150, § 4º do CTN, alega decadência dos créditos relativos ao período janeiro a novembro 2015, já que no AI lavrado em 15/12/2015 com ciência em 17/12/2015, não se menciona prática de dolo, fraude ou simulação, conforme expressado em excerto doutrinário de Eurico Martins Diniz, reproduzido.

Quanto ao mérito do AI, diz que a autuação considerou operações com os seguintes produtos adquiridos e/ou comercializados pela Impugnante: açãoadores, adaptadores, anéis, buchas, colares, discos, espaçadores, foles metálicos, juntas, luvas, molas, sedes, selos mecânicos e travas, cujas revendas não se consubstanciam no principal ramo de atividade da Impugnante que se dedica à prestação de serviços e venda de produtos ligados à engenharia, tal qual complexos e elaborados sistemas de suporte de vedação, sistemas de filtragem e elevação artificial, entre outros, uma vez que tais produtos foram utilizados para a composição de “Kits de Reparo” (“KR”), comercializados para utilização, por seus clientes, em procedimentos de manutenção e/ou reparo de tais sistemas de vedação, filtragem e elevação artificial, conforme demonstrado na planilha Doc. 03 contido no CD que acompanha a Impugnação.

Assim, diz, confrontando a planilha e demais informações das mercadorias que ingressaram no estabelecimento com as respectivas “Ordens de Trabalho” e documentos fiscais de saídas dos “Kits de Reparo”, afirma ser possível concluir pela inexistência da acusação fiscal, conforme os exemplos que apresenta e relativos a: a) ao item código 00000229575, NCM 401693300, plotado na peça defensiva; b) “Ordem de Trabalho” 011202207” e 10140654.

No item “IV – DA NECESSIDADE DE RELEVAR-SE OU REDUZIR-SE AS MULTAS APLICADAS EM VIRTUDE DA OBSERVÂNCIA AOS PRINÍCIOS DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E VEDAÇÃO À APLICAÇÃO DE TRIBUTO/PENALIDADE COM CARÁTER CONFISCATÓRIO”, reproduzindo ementas de decisões judiciais (STF: ARE 1158977 e ADI 551-RJ), fala que caso o CONSEF não acolha o entendimento defensivo anteriormente exposto e tendo em vista que a acusação fiscal não implicou em falta de recolhimento de imposto, mas fruto de “mero erro na classificação CFOP das mercadorias”, seja reconhecida a ausência da prática de ato mediante dolo, fraude ou simulação, permitindo, por consequência, a relevação ou redução da multa proposta.

Seguindo, reproduzindo os arts. 123, § 3º e 145 do RPAF, pede que se mesmo ante as razões que apresenta a JJF não se convença da ausência de lesão ao Erário baiano, seja determinada diligência ou perícia fiscal para trazer maior segurança e respaldo à decisão a ser proferida.

Concluindo, pede: a) declaração de nulidade do AI por ofensa aos princípios da legalidade e devido processo administrativo; b) reconhecimento da decadência dos créditos anteriores à lavratura do AI; c) improcedência do AI; d) relevação ou redução da multa proposta; realização de diligência ou perícia; e) autorização para juntada de planilha detalhada de todas as operações objeto de autuação, no prazo de 30 dias.

Às fls. 48-59 as Autoridades Fiscais autuantes prestam Informação Fiscal contrastando as razões defensivas.

Contra a arguição preliminar de nulidade informam que, ao contrário do alegado, conforme documento de fl. 06 a Impugnante foi cientificada do início da ação fiscal, bem como antes da lavratura do AI foi também intimada para retificar sua EFD de 02/2015 e 02/2016, as quais alegou estarem com incorretas informações transcritas do seu inventário (fls. 23-frente e verso). Aduz que, conforme documentos de fls. 30-31, em 17/12/2020 o Impugnante foi cientificado do resultado da ação fiscal com entrega de cópia do AI e respectivos demonstrativos suportes, elementos necessários e suficientes para compreensão do feito, com base nos quais, inclusive, o sujeito passivo instruiu a peça defensiva realizando com “clareza e objetividade a conciliação de cada um dos produtos considerados omissões pela Fiscalização com os respectivos “Kits de Reparo” a que foram destinados”, conforme suas próprias palavras, de modo que entende descabido o cerceamento ao direito à ampla defesa alegado.

Sobre a arguição de decadência parcial do crédito tributário constituído informam que o lançamento fiscal se origina em levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias levantado em 14/12/2020, cuja ciência da Autuada ocorreu em 17/12/2020, tendo 31/12/2015 como data de ocorrência do fato gerador. Logo, não há falar em ocorrência de decadência.

Quanto ao mérito do lançamento fiscal, frisa que atendendo aos preceitos da Portaria 445/98, a ação fiscal se respalda na Escrituração Fiscal Digital da Autuada e que mesmo quando intimado para tanto, o sujeito passivo não efetuou qualquer retificação na forma permitida em lei.

Observam que o único argumento defensivo é que as diferenças apuradas decorrem de formação e saídas de “kits” formados com as mercadorias entradas e relacionadas na ação fiscal, para o qual apresenta “uma confusa planilha intitulada Doc. 03 – Completo.slx” da qual nada conseguiram apurar por lhe faltar clareza quanto ao conteúdo.

Contudo, reproduzindo na parte que importa ao caso, expressam que o contribuinte autuado não obedeceu o que prescreve o Convênio s/n de 15/12/70 sobre a necessária e indispensável utilização dos CFOP's 1926 e 5926 quanto à formação de “kits” (Art. 5º) e que para ter valor legal os documentos de uso interno do estabelecimento, correspondentes às entradas e às saídas, produção, bem como às quantidades referentes aos estoques de mercadorias, hão que estar escriturados no Livro de Registro de Controle da Produção e do Estoque (RICMS: Arts. 247 e 221), utilizados no procedimento fiscal. Também nesse sentido, reproduziram: a) o Parecer DITRI/GECOT nº 09169/2009 de 02/06/2009; b) o art. 72, § 1º do RICMS-BA, com a respectiva nota explicativa; c) o art. 221 do RICMS-BA/2012.

Quanto à multa proposta dizem não terem competência para discursar sobre o tema e que o pedido de diligência não possui fundamento fático nem jurídico, pois o levantamento fiscal efetuado conforme determina a Portaria 445/98, tem fundamento nos próprios registros do sujeito passivo na sua EFD.

Concluem mantendo a exação fiscal.

Presente na sessão de julgamento, o representante legal do sujeito passivo, Dr. Rodrigo Minhoto Ferreira, OAB/SP 328439, expressando que o relatório contemplou todos os pontos da Impugnação, observou que a empresa foi que o informou não haver sido previamente cientificada do início da ação fiscal. Ratificou os termos defensivos reforçando que não houve falta de recolhimento de ICMS, mas, quando muito, um mero equívoco nos registros das operações, o que levou à diferença constatada, como exemplificado na peça defensiva.

Também repisa o argumento relativo à preliminar de decadência para os fatos geradores anteriores à ciência do AI, com fundamento no art. 150, § 4º, do CTN, bem como os pedidos para o afastamento ou redução da multa proposta e, caso os argumentos anteriores não sejam suficientes, pede seja deferida a diligência e/ou perícia solicitadas.

VOTO

Conforme acima relatado, o processo em juízo administrativo veicula lançamento de ICMS e sanção tributária acusando falta de recolhimento de ICMS relativo a omissão de saída de mercadorias tributáveis apurada por levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado (2015).

Examinando os autos constato estar o PAF consoante com o RICMS-BA e com o RPAF-BA/99, pois o lançamento resta pleno dos essenciais pressupostos formais e materiais e os fatos geradores do crédito tributário constam claramente demonstrados.

Assim, considerando que: a) conforme recibo de fls. 29, 30 e 31, cópia do Auto de Infração e dos papéis de trabalho indispensáveis para o esclarecimento dos fatos narrados no corpo do auto foram entregues ao contribuinte; b) na lavratura do Auto de Infração foi devidamente cumprido o disposto no art. 142 do CTN, bem como nos artigos 15, 19, 26, 28, 30, 38, 39 (em especial quanto ao inciso III e §§), 41, 42, 43, 44, 45 e 46 do RPAF; c) o processo se conforma nos artigos 12, 16, 22, 108, 109 e 110 do mesmo regulamento; d) a infração está claramente descrita, corretamente tipificada e tem suporte nos demonstrativos e documentos fiscais autuados, emitidos na forma e com os requisitos legais (fls. 07-20 em modo de amostragem e CD de fl. 28, completos); e) a infração está determinada com segurança, bem como identificado o infrator, constato não haver vício a macular o PAF em análise. Portanto, sem fundamento fático ou jurídico a nulidade suscitada até porque a Impugnação e demais documentos autuados denotam que o Impugnante compreendeu a acusação fiscal de modo pleno e, como se verá, sem protestar os dados extraídos de sua própria escrituração fiscal, exerceu seu direito de defesa explicando a razão das omissões verificadas no regular procedimento fiscal. Rejeito-a, então.

Observando que os elementos de prova aportados pelo Impugnante, por não constarem de sua obrigatoriedade escrituração fiscal não possuem a certeza e valor jurídico para surtir os efeitos pretendidos, por considerar: a) suficientes para a formação de minha convicção os elementos contidos nos autos; b) ser destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos; c) o fato não depender do conhecimento especial de técnicos; d) ser desnecessária em vista de outras provas produzidas, com fundamento no art. 147 do RPAF, indefiro o pedido de diligência e/ou perícia suscitado pelo Impugnante.

Ressalto tratar-se de tributo originalmente sujeito a lançamento por homologação (CTN: art. 150) em que a legislação atribui ao sujeito passivo a prática de todos os atos de valoração da obrigação tributária, inclusive o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, cabendo a esta apenas homologar os atos de natureza fiscal do contribuinte no prazo decadencial. Nesse caso, ainda que sobre a obrigação tributária não influam quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, em sendo praticados, os atos são, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação (§§ 2º e 3º do artigo 150 do CTN).

De logo, cabe frisar que o procedimento do qual resultou a exação fiscal, deu-se mediante regular aplicação de roteiros de fiscalização tendo por base os arquivos eletrônicos informados pelo sujeito passivo, contendo os registros de sua Escrituração Fiscal Digital – EFD, bem como nas suas NF-es de entradas e saídas, integrantes da base de dados do contribuinte na SEFAZ.

A auditoria foi efetuada através do Sistema Integrado de Fiscalização – SIAF, ferramenta fiscal que não modifica os dados da movimentação empresarial registrada pelo contribuinte no Sistema Público de Escrituração Digital (fiscal e contábil) - SPED, cuja cópia transmite aos entes

tributantes. Frise-se que tal sistema cujas normas de regência a ser plena e obrigatoriamente atendidas pelos contribuintes constam, principalmente, do Ajuste SINIEF 02/2009, arts. 247 a 253 do RICMS-BA e guias práticos disponíveis no seu sítio eletrônico (<http://sped.rfb.gov.br/>) é o único legalmente permitido, cuja validade jurídica prova a favor e em contra do contribuinte.

Superada a apreciação preliminar, as alegações defensivas acerca do mérito da autuação são: a) ocorrência de decadência parcial para os créditos com fato gerador anterior à da ciência do AI; b) que as omissões apuradas no procedimento fiscal decorrem de formação de “kits” vendidos em cuja formação são empregados os produtos indicados em notas fiscais de entrada, e que foram objeto do levantamento quantitativo; c) afastamento ou redução da multa proposta, caso não se acolha as razões anteriores; d) deferimento de diligência ou perícia, de modo a comprovar a inexistência da infração acusada.

Por sua vez, com relação à decadência, as Autoridades Fiscais autuantes rechaçam o argumento defensivo dizendo que por se tratar de levantamento quantitativo em exercício fechado, a data de ocorrência do fato gerador a de encerramento do exercício fiscalizado, no caso 31/12/2015, e sendo o AI lavrado em 14/12/2020 com ciência em 17/12/2020, não ocorreu a decadência alegada.

Pois bem. Questão de há muito discutida, mas hoje com firme entendimento no âmbito desse CONSEF, passo, pois, a apreciar essa prejudicial de mérito.

É que o artigo 107-A do COTEB, que dispunha como “*dies a quo*” da contagem do prazo decadencial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento tributário poderia ter sido efetuado, para qualquer situação, independentemente da conduta do contribuinte, foi revogado pela Lei 13.199, de 28/11/2014, fundamentalmente, por força da Súmula Vinculante (SV) nº 08, de 12 de junho de 2008 do STF, que afastou a possibilidade de regulação desse instituto do direito em outra legislação que não seja Lei Complementar à Constituição Federal.

Como regra geral, o CTN regula o prazo decadencial no art. 173 dispondo que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:
I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Ocorre que para o lançamento por homologação, que se dá quanto aos tributos cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, o § 4º, do artigo 150 do CTN, dispõe que, se a lei não fixar prazo para a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador.

Expirando-se esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Esta regra decadencial, tida pela doutrina como “especial” se aplica ao ICMS nas regulares antecipações feitas pelo contribuinte, ainda que menores que o devido.

Como havia divergentes interpretações entre os julgamentos do CONSEF e a jurisprudência dos órgãos superiores do Poder Judiciário baiano e nacional, a Procuradoria Geral do Estado, órgão de assessoramento jurídico do Estado, competente para formar, em última instância a jurisprudência administrativa do Estado (Constituição Estadual: Art. 140; Regimento Interno da PGE: Art. 2º, incisos I, V e XXI), foi instada a pronunciar-se acerca do tema. Por consequência, a PGE enunciou o Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0, abaixo transcrito, consolidando a jurisprudência administrativa acerca da decadência com relação ao ICMS:

Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0

Entendimento firmado: Conta-se o prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no art. 150, § 4º, do CTN, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário (entendendo-se como tal as operações ou prestações tributáveis), apura o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas.

Ressalva: O entendimento firmado deve ser aplicado apenas aos fatos geradores ocorridos posteriormente a 12/06/2008, data em que editada a Súmula Vinculante nº 08 pelo STF. Antes desta data, como não havia

provimento judicial definitivo e vinculante acerca da questão, não dispunha a Administração de substrato jurídico que lhe autorizasse negar aplicação à norma do art. 107-B, § 5º, do COTEB, então válida, vigente e eficaz.

Nota 1: Conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, com fundamento no art. 173, I, do CTN, quando: a) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, mas não efetua o respectivo pagamento; b) o contribuinte não declara a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omite a realização da operação ou prestação tributável; c) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, efetua o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente, o Fisco verifica que o valor recolhido foi menor que o efetivamente devido em virtude da configuração de dolo, fraude ou simulação.

Nota 2: As hipóteses de dolo, fraude ou simulação são ressalvadas da regra constante do art. 150, § 4º, do CTN, sujeitando-se, por conseguinte, ao disposto no art. 173, inc. I, do mesmo Código. Nessa esteira, ainda quando tenha o contribuinte efetuado o pagamento parcial do imposto correspondente às operações declaradas, há casos específicos em que o prazo decadencial deverá ser contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorrido o fato gerador. Assim o será, por exemplo, quando o valor recolhido for tão insignificante em relação às operações declaradas, que se poderá ter por caracterizada a hipótese de fraude ou simulação.

De igual forma, quando se verifique o pagamento a menor por força da utilização de créditos fiscais manifestamente ilegítimos, a situação poderá se subsumir à hipótese de dolo, fraude ou simulação.

Revela-se, portanto, a importância da análise do caso concreto, para fins de adequada definição do critério de contagem do prazo decadencial. Ademais, para identificação do marco temporal concernente à data em que "o lançamento poderia ter sido efetuado" (art. 173, I, CTN) -, é mister seja previamente constituído, na esfera administrativa, o fato jurídico concernente à existência de dolo, fraude ou simulação.

Pois bem, para o crédito tributário decorrente de lançamento de ofício – que pode ser aplicado a todos os tributos - e que é o caso -, a maior doutrina brasileira entende que sua constituição se completa com a ciência do devedor acerca da exigência tributária, pois esta lhe possibilita conhecer as condições em que deve adimplir a dívida, bem como exercer seu direito de contestá-la. Para o lançamento de ofício, quanto aos tributos sujeitos originalmente ao lançamento por homologação, que podem se concretizar por lançamento de ofício ou por decurso de prazo, essa corrente doutrinária defende que a homologação tem por objeto o pagamento do tributo (Carvalho, Paulo de Barros, "Lançamento por homologação – Decadência e pedido de restituição", *Repertório IOB Jurisprudência*, n° 3/97, p. 73; Navarro Coelho, Sacha Calmon de, *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Forense, Rio de Janeiro, 2006, p. 774).

Nesse caso, havendo declaração e pagamento do valor mensal que o contribuinte apura, a publicidade e a constituição definitiva do crédito, ocorre com a confissão da existência da obrigação tributária. Esta confissão é explicitada e primeiramente valorada pelo próprio contribuinte nas informações que passa ao fisco, por exemplo, em face da entrega da Declaração de Contribuições e Tributos Federais – DCTF, ou de Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, hoje DMA.

Quando o imposto é apurado, ainda que declarado ao ente tributante, mas não é recolhido, a jurisprudência não só é firme que a contagem do prazo ocorre pela regra do art. 173, I do CTN, como se configura crime contra a ordem tributária (STJ, HC 442494 SC 2018/0068488-5, DJ 03/04/2018, Relator Ministro Rogerio Schietti Cruz). Portanto, situação que se inclui na norma de exceção contida na parte final do § 4º, do art. 150 do CTN.

Nesse caso, ainda que o ente tributante tenha 5 (cinco anos) para cobrar o valor declarado, nem mesmo há necessidade de constituição do crédito fiscal por lançamento de ofício, podendo ser diretamente inscrito na Dívida Ativa (RPAF: Art. 54-A).

Ocorre que, para tais tributos – como é o caso do ICMS –, o legislador foi bastante claro ao afirmar na exceção expressa na parte final do § 4º, do art. 150 do CTN, que, apenas excepcionalmente se pode considerar a aplicação da regra geral de contagem de prazo contida no CTN (art. 173, I), ou seja, "*salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação*", e é a isto que se refere o último parágrafo da parte acima reproduzida do *Incidente de Uniformização n° PGE 2016.194710-0*, que aqui não se faz demais repetir:

Revela-se, portanto, a importância da análise do caso concreto, para fins de adequada definição do critério de contagem do prazo decadencial. Ademais, para identificação do marco temporal concernente à data em que "o lançamento poderia ter sido efetuado" (art. 173, I, CTN) -, é mister seja previamente constituído, na esfera administrativa, o fato jurídico concernente à existência de dolo, fraude ou simulação. (grifos meus)

Assim, tratando de fato gerador com período de apuração mensal, observo que todas as ocorrências de cada período se concentram na data de cada apuração, para efeito de formação da relação jurídica obrigacional, data também em que se deve considerar a do fato gerador para cada bloco de operações mensais, excetuando-se casos em que usando de sua competência tributária o sujeito ativo titular do crédito proleta a data de ocorrência do fato gerador por constatar existência de crédito fiscal via regular procedimento fiscal de cômputo anual, como no caso presente, situação em que visando segurança na constituição do crédito e sem prejuízo ao contribuinte, considera o último dia do exercício fiscalizado como data de ocorrência do fato gerador do crédito que constitui via lançamento de ofício.

Assim, tratando-se de tributo primeiramente apurável pelo contribuinte, em caso de auditoria posterior muitas são as situações que podem ocorrer e que para efeito de contagem do prazo decadencial, podem enquadrar-se na regra do art. 150, § 4º, ou, por exceção, na regra do art. 173, I ambos do CTN. Por exemplo:

- a) Em caso de apuração de imposto devido por auditoria de levantamento quantitativo de estoque ou outras omissões de operações não declaradas, em que se constata imposto devido por omissão de saídas de mercadoria tributável, dúvida não há que as respectivas operações não foram registradas nos livros fiscais próprios; não foram declaradas; não teve o débito pago e, então, dúvida também não há que o prazo decadencial deve ser contado com a regra do art. 173, I do CTN. Logo, constato ser esta a situação em apreço em que do demonstrativo suporte da infração impresso em amostra (fls. 07-20) e constantes completos no CD de fl. 28, identificam-se as operações de cujo ICMS devido, nada foi recolhido.
- b) Do mesmo modo, em caso de uso indevido de crédito fiscal decorrente de operações com mercadorias cuja saída posterior ocorre sem tributação ou com BC reduzida, e constata-se que isso ocorreu de fato, dúvida também não há quanto ao uso de crédito fiscal **manifestamente ilegítimo**, pois antecipadamente o sujeito passivo é consciente da situação, e se assim procede, age inequivocamente com intenção de dolo, fraude ou simulação. Aplica-se, portanto, a regra geral do art. 173, I do CTN, pois vejo corresponder ao entendimento exposto no segundo parágrafo, da nota 2 do Incidente de uniformização da PGE, retro transrito;
- c) De forma igual são os casos de infrações em que, não registrando as NFs nos livros próprios, o sujeito passivo não declara as operações, não apura o imposto relativo a tais NFs, nem efetua pagamento de imposto relativo às saídas posteriores das respectivas mercadorias - Aplica-se o art. 173, I do CTN;
- d) De outro modo, para infrações em que o contribuinte escritura os documentos fiscais, apura o imposto nos livros próprios e declara o resultado dessa apuração levando o sujeito passivo a ter conhecimento das prévias providências com repercussão tributária a seu cargo, mas sujeitas à posterior homologação pelo fisco, a contagem do prazo decadência se dá pela regra especial contida no art. 150, § 4º do CTN, ou seja, cinco anos a partir da data de ocorrência do fato gerador

Assim, observando que o entendimento consagrado tanto na doutrina como na jurisprudência, no caso do lançamento de ofício, a ciência do sujeito ativo sobre a exação fiscal, com seus efeitos de exigibilidade para pagamento ou sua suspensão pela apresentação da defesa administrativa, não reconheço a decadência alegada pelo Impugnante, pois para o caso, a contagem ocorreu a partir de 01/01/2016 e só completaria em 31/12/2020, data posterior à da ciência do Auto de Infração (17/12/2020).

No que diz respeito ao mérito, observando que no curso da ação fiscal ainda que intimado para tanto, o contribuinte nada fez para comprovar eventuais incorreções quanto às irregularidades constatadas para que, se fosse o caso, retificasse a sua escrituração fiscal na forma prevista no

Ajuste SINIEF 02/2009, é de se ressaltar que a exação resulta de apuração por levantamento quantitativo em exercício fechado tendo por base a EFD regularmente transmitida pelo sujeito passivo e recepcionada pelo fisco sem inconsistência, portanto, como fiel espelho da movimentação empresarial com repercussão tributária. Neste caso, repito, a alegação defensiva consiste em que as Autoridades Fiscais autuantes não teriam observado que as vendas realizadas através de KITS, nas quais as entradas se deram por código diverso do utilizado nas saídas, foi o único motivo das omissões acusadas.

Pois bem, para os casos de KITS (alegação de comprar itens em separado e revende-los em KIT, ou vice-versa), comumente conhecido como agregação ou desagregação de KIT, a legislação prevê adequação via CFOPS 1926 e 5926. Ou seja, assim controlando o estoque com emissão de NF: Com o CFOP 5926 para saídas de itens que irão compor o KIT e, concomitantemente, emitindo NF de entrada utilizando o CFOP 1926 para o novo item formado – KIT, não há que se apresentar diferenças na movimentação comercial dos itens que compõem o KIT.

Ademais, a legislação para tanto (inclusive, com orientação do Guia Prático da EFD), prevê o Registro 0220 da EFD para o contribuinte unificar a codificação da mercadoria adotando a mesma codificação para a entrada e saída com vistas a não distorcer a informação fiscal da EFD.

Ora, a contagem física de estoques de mercadorias obedeceu a legislação e seguiu a orientação da Portaria 445/98 (Estoque Inicial + Entradas – Saídas = Estoque Final). Nesse método, se a realidade encontrada do estoque final não estiver condizente com o estoque inventariado, como nesse caso, tem-se omissão de saídas de mercadorias.

Por óbvio, as quantidades de cada mercadoria devem constar nos registros fiscais de forma clara e precisa (livros e NFs), e a legislação não admite levantamentos físicos paralelos sem amparo legal para justificar diferenças apuradas quando tal apuração se dá seguindo critérios aos quais o contribuinte deve obrigatoriamente cumprir.

Por outro lado, para provê-los de valor jurídico, qualquer documento de uso interno do contribuinte há que estar registrado no Livro Registro de Controle da Produção de Estoque obrigatório para o contribuinte autuado (RICMS-BA: Arts. 221 e 247) e que contido na EFD, como diferente não poderia ser, foi considerado no procedimento fiscal que apurou o crédito tributário em discussão, o qual tenho por subsistente em face das provas autuadas.

Por ser a prevista legalmente para a infração constatada e não ser matéria de competência afeta a órgão judicante administrativo, deixo de apreciar a alegada constitucionalidade da multa proposta (RPAF: Art. 167) e por falta de previsão para tanto, tenho por prejudicado o pedido de afastamento ou redução da mesma penalidade.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **279757.0090/20-0**, lavrado contra **SMITHIS BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$407.266,50**, acrescido da multa de 100% prevista no art. 42, inciso III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 28 de junho de 2021

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS - JULGADOR