

<b>PROCESSO</b>	- A. I. N° 279757.0090/20-0
<b>RECORRENTE</b>	- SMITHS BRASIL LTDA.
<b>RECORRIDA</b>	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
<b>RECURSO</b>	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0118-02/21-VD
<b>ORIGEM</b>	- DAT METRO / INFRAZ ATACADO

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0409-12/23-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 selecionadas. A reclassificação para formação de “kits” possui regras e previsão legal não atendidas pelo Autuado (Convênio s/nº, de 15 de dezembro de 1970, e Arts. 221 e 247 do RICMS/12). 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 da 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. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 14/12/2020, em razão da seguinte irregularidade:

*Infração 01 - 04.05.02 - Falta de recolhimento do 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 no exercício fechado de 2015, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 407.266,50, acrescido de multa de 100%, prevista no Art. 42, III, da Lei nº 7.014/96.*

*Consta que se refere às operações com acionadores, adaptadores, anéis, buchas, colares, discos, espaçadores, soles metálicos, juntas, luvas, molas, sedes, selos mecânicos e travas.*

A 2ª JJF decidiu pela Procedência do Auto de Infração, por unanimidade, mediante o Acórdão nº 0118-02/21-VD (fls. 59 a 66), com base no voto a seguir transscrito:

*“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, nº 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 prolatá 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, dívida não há que as respectivas operações não foram registradas nos livros fiscais próprios; não foram declaradas; não teve o débito pago e, então, dívida 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, dívida 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 transcrita;
- 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 reconhece 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.”*

O Autuado apresentou Recurso Voluntário (fls. 75 a 98), nos termos do Art. 169, I, “b” do RPAF/99, no qual suscitou a nulidade do Auto de Infração e do Acórdão recorrido em virtude da inobservância aos princípios da ampla defesa, contraditório e busca pela verdade material.

Asseverou que não foi efetuado levantamento físico dos produtos para fundamentar a falta de recolhimento do ICMS, em função da apuração da diferença de estoque apenas com dados da EFD e SPED sem analisar as notas fiscais e sem considerar que a suposta diferença foi fruto da saída de produtos dentro de “Kits de Reparo”.

Informou que instruiu a Defesa com ampla documentação suporte apta a demonstrar o alegado e que caberia, quando muito, a aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória, tendo sido punido severa e desnecessariamente, em absoluto desrespeito ao contraditório, ampla defesa, verdade material, razoabilidade e devido processo legal.

Disse que não pode ser considerada inequívoca a sua ciência acerca tanto do início da fase fiscalizatória quanto da suposta intimação para que procedesse à retificação de sua escrituração fiscal de modo ajustar os CFOPs das operações de saída relacionadas às formações dos “Kits de Reparo”, da qual não teve conhecimento por qualquer meio (DTE, Correios, etc.).

Aduziu que caberia tanto à fiscalização quanto à junta julgadora provarem nos autos a ocorrência da sua intimação prévia para regularização da sua escrituração fiscal e, caso não se entenda pela nulidade do Auto de Infração ou mesmo do Acórdão recorrido, que, pelo menos, seja reconhecida a nulidade absoluta ou relativa do ato administrativo que levou à lavratura do Auto de Infração, de modo que seja intimado a regularizar a sua escrituração fiscal, bem como, em caso de dúvida, a interpretação da maneira que lhe seja mais favorável.

Alegou a decadência para as exigências relativas ao período compreendido entre janeiro e novembro de 2015, considerando que o Auto de Infração ora combatido foi lavrado em 15/12/2020, com sua ciência em 17/12/2020, sem a menção de qualquer ato praticado mediante dolo, fraude ou simulação, e, sendo o ICMS imposto de apuração mensal, aplica-se, invariavelmente, a regra de contagem decadencial prevista no Art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional.

Afirmou que as vendas no varejo ou atacado dos produtos referenciados (anéis, buchas, juntas, luvas, molas, sedes, selos mecânicos e travas) não se consubstanciam no seu principal ramo de atividade, 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.

Instruiu sua Defesa com uma planilha por amostragem e agora, em sede recursal, contemplando a integralidade das operações, para demonstrar, de forma inequívoca, a formação de todos os “Kits de Reparo”, espancando qualquer tipo ilação quanto às supostas omissões/divergências.

Citou como exemplo o produto com o Código nº 00000229575, NCM 4016.93.00, com quantidade de 15 unidades cujas saídas não foram identificadas, tendo identificado que 6 (seis) itens foram utilizados a partir da Ordem de Trabalho (OT) nº 07140124, na composição do “kit de reparo” identificado sob o código nº KR0004427, cuja venda foi acobertada pela Nota Fiscal nº 0000090721, e 3 (três) itens foram utilizados a partir da Ordem de Trabalho (OT) nº 08200194, na composição do “kit de reparo” identificado sob o código nº KR0004548, cuja venda foi acobertada pela Nota Fiscal nº 0000093791.

Arguiu a necessidade de relevar ou reduzir as multas aplicadas em virtude da observância aos princípios da capacidade contributiva e da vedação da utilização de tributo/penalidade com caráter confiscatório.

Solicitou que, em uma remota hipótese, após todas as razões de fato e de direito aduzidas neste Recurso, ainda assim não se entenda pela evidente ausência de lesão ao Estado no caso concreto, tendo em vista a falta de inadimplemento do ICMS, seja determinada a baixa dos presentes autos em diligência ou perícia fiscal, conforme previsto nos Arts. 123, § 3º e 145 do RPAF/99.

Requeru a nulidade do Auto de Infração e/ou do Acórdão recorrido, a decadência dos débitos relativos a fatos geradores ocorridos no período compreendido entre janeiro e novembro de 2015, e a improcedência do Auto de Infração ou que seja relevada ou reduzida a multa aplicada no percentual de 100%.

Pautado para julgamento, por unanimidade, esta 2ª Câmara de Julgamento Fiscal resolveu remeter o presente processo em DILIGÊNCIA à INFRAZ ATACADO, para que os Autuantes, ou outro Auditor Fiscal a ser designado, intimassem o Autuado a apresentar provas documentais de que efetivamente formou os referidos “kits de reparo”, tais como orçamentos, relação das peças utilizadas e comprovantes de pagamentos (fl. 159).

Intimado (fl. 164), o Autuado apresentou manifestação (fls. 168 a 170, e mídia à fl. 171), na qual informou a juntada de documentação que comprova que efetivamente formou os referidos “kits de reparo”, nos termos delineados em sede de Defesa e Recurso, inexistindo qualquer divergência de estoque.

Disse que evidenciou as ordens de venda no sistema, o “kit” com sua estrutura que contém como componentes os itens com saídas sem notas fiscais, a ordem de trabalho no sistema evidenciando a movimentação de saída do item para o referido “kit” e a cópia da nota fiscal de fatura do “kit” que contém os itens com saídas sem notas fiscais.

Acrescentou que seguiu o seguinte critério:

- a) Ordenou pelos itens de maior valor a coluna “S” da planilha “Demonstrativo Auto de Infração 2797570090-20 e iniciou o demonstrativo das evidências de todas as movimentações por item no ano de 2015, detalhando as movimentações ISS-WO que se refere as ordens de trabalho que

requisitam item a item para atender a ordem de venda dos itens necessários para a demanda dos reparos dos selos mecânicos;

- b)** Extraiu do sistema QAD-Pro as movimentações gerais do estoque por item selecionado com o nome de “Movimentação Geral 2015 BA”;
- c)** Selecionou as movimentações com as transações ISS-WO do ano de 2015 com o nome “Mov ISS-WO 2015”, constando data da transação, quantidade utilizada na saída para ordem, número da ordem de trabalho e o número da transação gerado pelo sistema, seguindo por uma coluna “ISS-WO” para montagem de “kits” por ordem e data efetiva do fechamento da ordem de trabalho com as informações da data efetiva (data da ocorrência), número da ordem de trabalho, componente item Pai (código do “kit”), data do faturamento, número da nota fiscal de faturamento, ordem de venda, quantidade do “kit” faturado e a chave de acesso da nota fiscal eletrônica de faturamento;
- d)** Na planilha “Evidencias e Docs” constam as evidências com todas as movimentações por item das saídas sem notas fiscais na seguinte ordem e sequência de movimento: evidência da ordem de venda no sistema com as informações gerais detalhadas da ordem de venda, evidência da estrutura do “kit” onde consta o item mencionado com saída sem nota fiscal a ser utilizado no reparo do selo mecânico e nota fiscal de faturamento do “kit” em que foi utilizada uma quantidade de saída sem nota fiscal.

Afirmou ter escolhido 2 (dois) itens para evidenciar os comprovantes de pagamentos que a intimação solicitou, incluindo na pasta de arquivos “Comprovantes de pagamentos-2”, sendo que a Filial Bahia não compra e nem produz itens de estoque, recebendo tudo de Rio Claro:

- i.** O item H17517179221 foi comprado através da Nota Fiscal-e nº 11.493-2, item importado e transferido para a Filial Bahia mediante a Nota Fiscal-e nº 55.928-1;
- ii.** O item C56137510079055 foi comprado através da Nota Fiscal-e nº 11.740-2, item importado e transferido para a Filial Bahia mediante a Nota Fiscal-e nº 56.771-1.

Novamente intimado (fls. 173 e 174), em razão de ter sido verificado que a forma de apresentação não atendeu ao solicitado, o Autuado requereu a dilação de prazo em mais 45 (quarenta e cinco) dias além dos 30 (trinta) dias concedidos (fl. 179), o que foi autorizado (fl. 233 – verso), e apresentou nova documentação (fl. 239, e mídia à fl. 240).

Um dos Autuantes prestou Informação Fiscal (fls. 243 e 244), na qual relatou que a mesma matéria do presente Auto de Infração nº 279757.0092/20-3, lavrado pelos mesmos Autuantes, foi julgada procedente pelo Acórdão JJF nº 0092-02/21-VD, mantido pelo Acórdão CJF nº 0039-11/22-VD, e que a pretensão do Autuado não encontra respaldo na legislação tributária.

O Autuado apresentou nova manifestação (fls. 265 a 273), onde, após fazer uma síntese do processo, alegou que não foi analisado o vasto conjunto probatório carreado aos autos e que a autuação não possui sequer supedâneo lógico, quando o valor total recolhido a título de ICMS no ano de 2015 foi de R\$ 853.655,73.

Requeru que:

- a)** seja reconsiderada a conclusão da Diligência para que seja efetivamente apurado, à luz do conjunto probatório, se, a despeito da ausência de utilização dos CFOPs exigidos pela legislação estadual nas referidas operações de formações dos “kits de reparo”, de fato houve omissões de saídas de mercadorias;
- b)** caso assim não se entenda, seja decretada a nulidade da autuação, com fulcro no Art. 142 do CTN, visto que, inequivocamente, não foi atendida a diligência determinada pela 2ª CJF;
- c)** não sendo acolhidos os pedidos acima, seja provido o Recurso Voluntário interposto com o acolhimento e apreciação de todos os documentos e manifestações apresentados.

Pugnou pela sua intimação para a participação nos debates e realização de sustentação oral.

Um dos Autuantes prestou nova Informação Fiscal (fls. 372 e 373), na qual, entre outros motivos, destacou que a juntada de documentos (fls. 238 a 240) motivou a declaração de impossibilidade de cumprimento dos termos da diligência determinada por esta 2<sup>a</sup> CJF, bem como que a nova manifestação do Autuado (fls. 265 a 366) não trouxe elementos comprobatórios, sejam de controles internos ou fiscais, que possibilassem o cotejo com as notas fiscais de saídas, e retornou o processo para fins de instrução e julgamento.

Registro a presença do advogado do Autuado, Sr. Rodrigo Minhoto Ferreira, OAB/SP nº 328.439, o qual efetuou sustentação oral.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado para exigir imposto e multa pela falta de recolhimento do ICMS 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 no exercício fechado de 2015.

Ressalto que as intimações são efetuadas consoante o disposto no Art. 108 e seguintes do RPAF/99.

Preliminarmente, verifico que não se encontra no presente processo nenhum motivo elencado na legislação para se determinar a nulidade do Auto de Infração, tendo o lançamento sido efetuado de forma compreensível, indicados os dispositivos infringidos e a multa aplicada, bem como não foi constatada violação ao devido processo legal, verdade material, razoabilidade, ao contraditório e à ampla defesa, com o imposto e sua base de cálculo apurados conforme os levantamentos e documentos acostados aos autos.

Somente haveria previsão legal para a sua intimação prévia visando a regularização da sua escrituração fiscal, como queria o Autuado, nos casos em que fossem verificadas inconsistências nos arquivos entregues em meio eletrônico, sendo que inconsistências dizem respeito, por exemplo, à desarmonia entre as informações prestadas, o que não ocorreu.

Ressalto ainda que o § 4º, do Art. 247 do RICMS/12 foi revogado pelo Decreto nº 19.274/19, com efeitos a partir de 01/11/2019, e que consta no processo o Termo de Início de Fiscalização, encaminhado, via DTE, com ciência tácita do Autuado em 18/11/2020 (fl. 06).

Portanto, afasto a nulidade suscitada.

Como preliminar de mérito, o Autuado alegou a Decadência relativa às operações cujos fatos geradores ocorreram no período de janeiro a novembro de 2015, período anterior a 5 (cinco) anos da data em que tomou ciência do Auto de Infração, em 17/12/2020, com base no Art. 150, § 4º do CTN.

O Incidente de Uniformização PGE nº 2016.194710-0 determina a contagem do 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.

Entretanto, o levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado sempre tem como base o último dia do exercício, que é a data em que deve ser apurado o inventário final, sem o qual não há como concluir o levantamento.

Portanto, mesmo aplicando a regra de contagem decadencial prevista no Art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, não operou a decadência, já que não se passaram 5 (cinco) anos desde a data de ocorrência, em 31/12/2015, até a data da ciência da autuação, em 17/12/2020.

Indefiro os pedidos de diligência e perícia fiscal por considerar que os documentos que porventura pudessem provar os fatos alegados poderiam ter sido por ele juntada aos autos e que a

prova do fato não depende do conhecimento especial de técnicos, nos termos do Art. 147, I, “b” e II, “a” do RPAF/99.

Esta 2<sup>a</sup> CJF determinou a realização de Diligência para que o Autuado fosse intimado a apresentar provas documentais de que efetivamente formou os referidos “kits de reparo”, tais como orçamentos, relação das peças utilizadas e comprovantes de pagamentos, mas o Autuado não colacionou tais provas aos autos, mas apenas notas fiscais e planilhas que elaborou.

A busca da verdade material é o principal princípio do processo administrativo fiscal. Da análise dos autos, verifiquei que o levantamento foi efetuado totalmente em acordo com a correta técnica de auditoria, avaliando as notas fiscais contendo os CFOPs que resultam em movimentação física de mercadorias.

Por outro lado, o Autuado tentou, de forma infrutífera, provar que formou os referidos “kits de reparo”, embora não tenha emitido as notas fiscais com os CFOPs 1.926 ou 5.926, previstos para agregação e desagregação de “kits”.

Ressalto que os livros empresariais servem como meio de prova contra o Autuado, nos termos do Art. 226 do Código Civil e do Art. 417 do Código de Processo Civil, somente podendo ser desconstituídos por prova cabal do equívoco porventura cometido, o que não ocorreu.

Destaco que a matéria objeto deste Auto de Infração, ora em julgamento, já foi apreciada no Acórdão CJF nº 0039-11/22-VD, julgado procedente por unanimidade

Ressalto que esta Câmara não tem competência para declarar a ilegalidade ou constitucionalidade da legislação estadual, nos termos do Art. 125, I e III da Lei nº 3.956/81 (COTEB) e do Art. 167, I e III do RPAF/99, sendo certo que a multa aplicada está prevista no Art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Sendo assim, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado, mantendo a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração nº 279757.0090/20-0, lavrado contra SMITHS 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, III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 23 de novembro de 2023.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - PRESIDENTE

MARCELO MATTEDE E SILVA - RELATOR

VICENTE OLIVA BURATTO - REPR. DA PGE/PROFIS