

**A. I. N°** - 205095.0012/02-2  
**AUTUADO** - ÓTICAS ERNESTO LTDA.  
**AUTUANTES** - ANTONIO FÉLIX MACEDO MASCARENHAS, UBIRAJARA RIBEIRO LIMA e  
TELMA PIRES CIDADE DE SOUZA  
**ORIGEM** - INFAZ SIMÕES FILHO  
**INTERNET** - 25.04.03

### 3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF N° 0130-03/03

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. A diferença das quantidades de saídas de mercadorias apurada mediante levantamento quantitativo de estoques constitui comprovação suficiente da realização de operações sem emissão da documentação fiscal exigível. Infração caracterizada. Rejeitado o pedido de diligência. Não acatadas as preliminares de nulidade e decadência. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide foi lavrado, em 05/12/02, para exigir o ICMS no valor de R\$22.061,37, acrescido da multa de 70%, em decorrência da falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado (1997).

O autuado apresentou defesa, através de advogado legalmente habilitado (fls. 58 a 81), inicialmente ressaltando que todos os quatorze estabelecimentos do grupo foram fiscalizados ao mesmo tempo, durante cinco meses, e os auditores entenderam de notificá-lo da lavratura dos Autos de Infração em um mesmo dia (17/12/02), o que, além de gerar confusão, lhe propiciou um prazo muito pequeno para produzir sua impugnação a cada autuação.

Preliminarmente, suscita a decadência do lançamento, uma vez que o fato gerador do imposto ocorreu durante todo o exercício de 1997, quando já ultrapassados, em 17/12/02, quase em sua totalidade, os cinco anos previstos no artigo 150, § 4º, do CTN. Transcreve decisões do Superior Tribunal de Justiça para corroborar as suas alegações.

Menciona o fato de que alguns dos levantamentos – pertinentes aos Autos de Infração n°s 205095.0016/02-8, 205095.0018/02-0, 205095.0020/02-5 e 205095.0021/02-1 - foram realizados em “exercício aberto”, apesar de se referirem a exercícios antigos, como 1997 e/ou 2001, como se o estoque final dos períodos citados já não fossem conhecidos à época da ação fiscal. Cita o inciso II do artigo 2º da Portaria n° 445/98, que disciplina a matéria, e pede a nulidade dos lançamentos acima referidos “por absoluta impertinência do método de apuração adotado”.

Aduz ainda que, nos Autos de Infração n°s 205095.0018/02-0, 205095.0020/02-5 e 205095.0021/02-1, “os autuantes elegeram como acusação fiscal, no dia 31/12/97, uma falta de recolhimento de ICMS pela constatação da ‘existência de mercadoria em estoque desacompanhada da respectiva documentação’, atribuindo-se ao seu ‘detentor’ a condição de responsável solidário”. Como a auditoria de estoque foi feita no exercício encerrado de 1997, argumenta que seria impossível

detectar-se uma “suposta detenção de mercadoria, desacompanhada da respectiva documentação” e, ademais, como não conseguiu encontrar, dentre os levantamentos anexados pela fiscalização, a justificativa para a base de cálculo aposta nos demonstrativo, viu-se prejudicada em sua defesa, razão pela qual pede a nulidade dos Autos de Infração nºs 205095.0018/02-0, 205095.0020/02-5 e 205095.0021/02-1.

No mérito, alega que não teve tempo suficiente para rever todos os levantamentos fiscais realizados em seus estabelecimentos, porém em relação àqueles em que foi possível concluir a análise, encontrou inúmeras diferenças nos quantitativos apurados e que refletem, em seu entendimento, o cerceamento de defesa imposto pela fiscalização. Apenas a título de exemplificação, elaborou alguns demonstrativos dos equívocos que teriam sido cometidos pelos autuantes, nos seguintes estabelecimentos: CNPJ nº 15.102.833/0001-30, CNPJ nº 15.102.833/0005-64, CNPJ nº 15.102.833/0010-21 e CNPJ nº 15.102.833/0017-06. Finalmente, argumenta que “é imperioso que se possibilite à ora defendente, ao longo do P.A.F., a juntada de novos demonstrativos e documentos” e pede a realização de diligência por fiscal estranho ao feito, “não só para avaliar os equívocos aqui elencados, mas também para que seja reavaliada a ação fiscal”.

Ao final, pede, mais uma vez, a realização de diligência fiscal, porque “não dispôs de tempo suficiente para elaborar uma defesa específica para cada autuação”, e protesta pela juntada posterior de outros elementos de prova, já que o “exíguo prazo não permitiu a juntada de todos os levantamentos que contestariam as acusações fiscais.

Os autuantes, em sua informação fiscal (fls. 86 a 88), inicialmente ressaltam que o contribuinte juntou uma defesa padrão para autuações diferentes, uma vez que apresentou os mesmos argumentos e anexos para impugnar Autos de Infração lavrados em decorrência de levantamento quantitativo de estoques e arbitramento da base de cálculo do imposto.

Esclarecem que não houve a alegada confusão na ação fiscal pois, apesar da grande quantidade de documentos, somente os documentos de uma loja eram arrecadados por vez, por cada auditor fiscal. Além disso, afirmam que não é verdade que o contribuinte foi notificado somente no dia 17/12/02, uma vez que lhe foram entregues, em 27/09/02, os relatórios denominados “Demonstrativo de Cálculo das Omissões”, “Levantamento Quantitativo das Saídas” e “Levantamento Quantitativo das Entradas”, consoante a ciência aposta nos documentos acostados às fls. 10 a 55. Sendo assim, entendem que o autuado teve prazo mais que suficiente para conferir o levantamento fiscal, antes mesmo de ser lavrado o presente Auto de Infração, não havendo nenhum “desequilíbrio” entre o tempo de análise dos documentos, por parte do Fisco e do impugnante, e sim “um total desinteresse do contribuinte em analisar os documentos quando foram devolvidos parcialmente, o qual só se preocupou quando tomou conhecimento do montante total da autuação”.

Quanto à preliminar de decadência, argumentam que não ocorreu no presente lançamento, tendo em vista que o artigo 173, inciso I, do CTN é claro ao determinar que a contagem inicial do prazo de cinco anos deve ser feita a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Aduzem que, de acordo com o § 1º do artigo 123 do RPAF/99, “a matéria relacionada com a situação que constitua o objeto da lide deverá ser alegada de uma só vez” e, portanto, manifestam-se contrários à anexação posterior de documentos ou levantamentos por parte do contribuinte.

Relativamente ao pedido de diligência, dizem que não tem cabimento, pois o autuado não apresentou nenhum indício real de que os demonstrativos fiscais estivessem em desacordo com a realidade dos fatos, configurando, apenas, uma tentativa para retardar o pagamento dos débitos levantados.

Finalizam pedindo a procedência do lançamento e dizendo que não faz sentido o argumento defensivo de que o levantamento de estoques, relativo ao ano de 1997, foi efetuado em “aberto”.

## VOTO

Inicialmente, rejeito o pedido de diligência formulado pelo autuado, tendo em vista que não foi apontado nenhum equívoco, porventura cometido pelos autuantes em seu trabalho, ainda que a título exemplificativo. Sendo assim, não foi apresentada, portanto, a necessária fundamentação para a realização da citada diligência a fiscal estranho ao feito, a teor do artigo 145, do RPAF/99. Ressalte-se que contribuinte se limitou a elencar supostos erros ocorridos nos levantamentos fiscais que embasaram os Autos de Infração nºs 205095.0016/02-8, 205095.0018/02-0, 205095.0020/02-5 e 205095.0021/02-1, lavrados contra outros estabelecimentos da empresa, mas nada indicou especificamente em relação ao presente lançamento.

Deixo de acatar a preliminar de decadência suscitada pelo autuado, pelas razões seguintes:

Embora o § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional estabeleça que o prazo decadencial, em relação aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação (caso do ICMS), deva ser contado a partir da ocorrência do fato gerador, a doutrina tem entendido que tal prazo está relacionado com o imposto que foi efetivamente antecipado pelo contribuinte e oferecido à Fazenda Pública, o qual, após decorridos os cinco anos previstos legalmente, é aceito, por assim dizer, pelo sujeito ativo da relação tributária.

Entretanto, quando o contribuinte deixa de oferecer parcelas do tributo e o Fisco atua no sentido de recuperá-las mediante lançamento de ofício, isto é, por meio de Auto de Infração, o prazo para a contagem da decadência deve ser aquele expresso no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, o qual estabelece que “o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”.

Na situação em análise, o fato gerador do imposto ocorreu no dia 31/12/97 e o prazo para a constituição do crédito tributário se extinguiria no dia 31/12/02. Como o presente Auto de Infração foi lavrado em 05/12/02, não havia se configurado, ainda, a decadência do prazo para o lançamento do tributo. Ressalte-se, por oportuno, que a jurisprudência assente do Supremo Tribunal Federal, considera que, lavrado o Auto de Infração, não há mais que se cogitar de prazo de decadência, independentemente de notificação do lançamento ao sujeito passivo.

O entendimento acima descrito é aquele manifestado reiteradamente por este CONSEF, consoante os inúmeros Acórdãos até esta data prolatados, dentre os quais podemos transcrever alguns:

1. Acórdão CJF nº. 274-12/02, com voto da lavra do Conselheiro Sr. Ciro Roberto Seifert:

(...)

*Na segunda alegação preliminar, foi trazido o argumento que, considerando que o Auto de Infração foi lavrado em 30/04/2001, só poderia tratar dos impostos cujos fatos geradores ocorreram após o dia 30 de abril de 1996, em razão da extinção dos*

*créditos tributários relativos aos fatos geradores anteriores, por decadência, visto que o prazo de 5 (cinco) anos para que o sujeito ativo realizasse o ato homologatório de lançamento do crédito tributário, previsto no art. 150, § 4º, do CTN, já teria expirado.*

*Tal dispositivo do CTN determina que, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

*Ocorre que o art. 173, I, do mesmo CTN, preconiza que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, significa dizer lançamento de ofício, como é o caso do Auto de Infração, extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.*

*Desta forma, está claro que não se operou a decadência do período anterior a 30 de abril de 1996, como pretendeu fazer crer o recorrente.*

2. Acórdão CJF nº. 0150-12/02 – voto vencedor da lavra da Conselheira Sra. Ivone de Oliveira Martins:

(...)

*Relativamente à 3ª preliminar que argüi a decadência do direito ao crédito tributário relativo ao exercício de 1995, sendo a mesma preliminar de mérito, também não comungo do entendimento do Ilustre Relator que concordou com as razões apresentadas pelo recorrente.*

*Trata-se de matéria que não sendo pacífica na doutrina e no âmbito deste CONSEF também tem havido divergências de interpretação acerca do prazo decadencial regulado no art. 173, I, do CTN (Lei nº 5.172/66).*

*Tem sido tormentoso a distinção que se faz quanto a fixação do prazo de decadência do direito ao lançamento dos tributos por homologação e os que decorrem do lançamento prévio por parte do sujeito ativo ou seja do titular do crédito tributário. Assim há uma corrente que defende a aplicação da regra do § 4º, do art. 150, e, outra corrente entende que prevalece a regra do art. 173 e seu parágrafo único, da CTN, com a ciência do autuado como entendeu o Relator.*

*Segundo Hugo de Brito Machado na sua obra Curso de Direito Tributário, 13ª edição, pág. 148 - O Tributário Federal de Recursos, seguindo orientação proposta pelo Ministro Carlos Mário da Silva Velloso, e o STF acolhendo proposta do Ministro Moreira Alves, fixaram entendimento pelo qual o Auto de Infração consuma o lançamento tributário, não se havendo mais, depois de sua lavratura, de cogitar de decadência.*

*A manifestação da PROFAZ no Parecer exarado nos autos, trata com muito propriedade da questão relativa a intimação do sujeito passivo como sendo condição necessária à perfeição do ato e visa resguardar os princípios do contraditório e ampla defesa, assegurados na carta constitucional – art. 5º, inciso LV, e deixa demonstrado que a intimação não pode ser considerada marco final da decadência. Comungo do entendimento de que a regra do parágrafo único do art. 173, é pressuposto de eficácia do ato de lançamento.*

*Sem dúvida a fiscalização iniciada em 13/10/2000 e concluída em 29/12/2000, com a lavratura do Auto de Infração em questão, afasta a arguição de decadência, vez que o sujeito ativo exerceu o seu direito de através do lançamento constituir o crédito tributário no prazo decadencial.*

*A decisão jurisprudencial trazida à colação no Parecer acima referido, reflete a posição do STJ (Superior Tribunal de Justiça) acerca da questão posta no presente caso, onde efetivamente houve a iniciativa do sujeito ativo de apurar o débito e exigi-lo com a lavratura do Auto de Infração, o que afasta o argumento da decadência suscitada pelo recorrente e acolhida pelo Relator, que com a devida venia, está equivocada.*

*Deste modo, rejeito a arguição da preliminar e voto pelo NÃO PROVIMENTO pois entendo que as razões recursais não merecem agasalho por este Tribunal Administrativo, pois assim estará em consonância com o entendimento jurisprudencial dos Tribunais Superiores acima referidos.*

3. Acórdão CJF nº 0260-11/02, com voto exarado pelo Conselheiro Relator Sr. Tolstoi Seara Nolasco:

*Inicialmente cumpre afastar a preliminar de decadência suscitada pelo recorrente. Aplica-se ao caso, a norma do art. 173, inc. I, do CTN, pois o prazo decadencial só se inicia no primeiro dia do exercício seguinte a ocorrência dos fatos geradores, em relação ao imposto que não foi declarado pelo sujeito passivo. Na presente lide, o contribuinte não declarou nem praticou quaisquer atos relacionados à escrituração ou lançamento do imposto para o Estado da Bahia. (...) A decadência é forma de extinção de direito daquele que não realiza os atos necessários à sua preservação, face à inércia do seu titular. Opera-se a decadência após o decurso de certo prazo, previsto na lei. O ICMS é imposto lançado por homologação que pressupõe atividade anterior, desenvolvida pelo sujeito passivo, no sentido de calcular o tributo devido e antecipar o pagamento sob condição de posterior revisão pela autoridade administrativa. Não tendo o contribuinte antecipado o pagamento devido, nem expressa nem tacitamente dar-se-á a homologação. Nesse caso, então, terá lugar o lançamento de ofício disciplinado no art. 149, do CTN, conforme leciona a Prof<sup>a</sup>. MISABEL DERZI, em nota de atualização, ao livro Direito Tributário Brasileiro, de autoria de ALIOMAR BALEEIRO, 11<sup>a</sup> edição, ano de 2000, Editora Forense, Rio de Janeiro, pág. 912. A conduta do contribuinte em relação às operações objeto do Auto de Infração não foi no sentido (de) cumprir a obrigação tributária para o Estado da Bahia e nem mesmo de comunicar a ocorrência dos fatos que ensejaram o posterior lançamento. Somente por ocasião de fiscalização desenvolvida no contribuinte (...) se operou o total conhecimento das operações praticadas pelo recorrente. Assim, a inexistência de pagamento de tributo que deveria ter sido lançado por homologação, ou a prática de dolo, fraude ou simulação por parte do sujeito passivo ensejam a prática do lançamento de ofício - são situações que se equivalem. Inaplicável se torna, portanto, a forma de contagem disciplinada no art. 150, § 4º, do CTN, própria para a homologação tácita do pagamento (se existente). Ao lançamento de ofício aplica-se a norma do art. 173, inc. I. Nesse sentido se posiciona a doutrina majoritária (cf. Luciano Amaro, Direito Tributário Brasileiro, São Paulo, Ed. Saraiva, pp. 383-384; Paulo de Barros Carvalho, Decadência e Prescrição, Caderno de Pesquisas Tributárias, nº 1, Resenha Tributária, 1976, p. 156) e a jurisprudência dos tribunais superiores e do Conselho Estadual de Fazenda da Bahia. Só para exemplificar, o antigo Tribunal Federal de Recursos fez editar a Súmula nº 219,*

*citada também pela prof<sup>a</sup>. MISABEL DERZI, com o seguinte teor: “Não havendo antecipação de pagamento, o direito de constituir o crédito previdenciário extingue-se decorridos 5 (cinco) anos do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorreu o fato gerador”.*

Não acato, ainda, as preliminares de nulidade suscitadas pelo sujeito passivo, considerando que a argumentação e os fatos apresentados como motivadores da declaração de nulidade são referentes aos Autos de Infração n<sup>os</sup> 205095.0016/02-8, 205095.0018/02-0, 205095.0020/02-5 e 205095.0021/02-1, não havendo correlação com este lançamento. Ao autuado foi concedido o prazo previsto na legislação, de trinta dias, para apresentação de sua impugnação a este Auto de Infração, não havendo o alegado cerceamento de seu direito de defesa, mesmo porque o contribuinte teve acesso às planilhas elaboradas pelos prepostos fiscais e acostadas às fls. 10 a 55 dos autos - “Demonstrativo de Cálculo das Omissões”, “Levantamento Quantitativo das Saídas” e “Levantamento Quantitativo das Entradas” - no dia 27/09/02, conforme a ciência aposta às fls. 10, 11, 20 e 55, portanto, bem antes da lavratura deste lançamento de ofício, com prazo que considero mais que suficiente para conferir o levantamento fiscal e apontar as inconsistências ou equívocos acaso neles existentes.

No mérito, constata-se que o contribuinte se limitou a alegar que não teve tempo suficiente para concluir a análise dos levantamentos fiscais realizados em todos os seus estabelecimentos e, por essa razão, optou por realizar uma impugnação genérica para todos os Autos de Infração lavrados. Em nenhum momento foi demonstrada, ainda que por amostragem, a existência de erros nos levantamentos elaborados pelos autuantes, razão pela qual, inclusive, foi indeferida a solicitação de diligência por estranho ao feito.

Dessa forma, em atendimento ao disposto nos artigos 142 e 143, do RPAF/99 que determinam que “a recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária” e a “simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal”, entendo que deve ser mantida a exigência fiscal. Por fim, cabe ressaltar que o presente lançamento foi decorrente de levantamento quantitativo de estoques, em exercício fechado, e a infração se refere a omissão de saídas de mercadorias tributáveis realizadas sem a emissão de documentos fiscais, sem nenhuma referência a cobrança do ICMS por responsabilidade solidária, como se referiu o contribuinte em sua peça defensiva.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração **nº 205095.0012/02-2**, lavrado contra **ÓTICA ERNESTO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$22.061,37**, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 70%, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios.

Sala das Sessões do CONSEF, 23 de abril de 2003.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA- PRESIDENTE/RELATORA

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA – JULGADOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO- JULGADORA