

**PROCESSO** - A. I. Nº 110123.0006/14-0  
**RECORRENTE** - DIMAS COMÉRCIO DE TECIDOS LTDA. (TECIDOS BAHIA)  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 6ª JJF nº 0019-06/16  
**ORIGEM** - INFAS VAREJO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 04/10/2016

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF Nº 0107-12/16**

**EMENTA:** ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OMISSÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. A diferença das quantidades de saídas de mercadorias tributáveis apurada mediante levantamento quantitativo de estoque constitui comprovação suficiente da realização de operações sem a emissão de documentos fiscais. Infração caracterizada. 2. IMPOSTO LANÇADO E RECOLHIDO A MENOS. O autuado arguiu preliminar de decadência, no qual fora acolhida pelo colegiado. Infração insubstancial. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão por maioria.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão da 6ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 01/12/2014 que trouxe a exigência do ICMS em duas infrações, no valor histórico total de R\$36.756,42, a primeira acrescida de multa de 70% e a segunda de 60%, conforme determina os Incisos III e II, “b” do Art. 42 da Lei nº 7.014/96, respectivamente.

A primeira infração e de maior relevância (valor R\$36.576,42) refere-se:

*Infração 01 – 04.05.02 – Falta de recolhimento do imposto relativa a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, levando-se em conta para o cálculo do imposto, o maior valor monetário, o das saídas tributáveis.*

Já a segunda totaliza R\$180,00, ao exigir ICMS pelo contribuinte ter infringido o seguinte:

*Infração 02 – 03.01.01 – Recolheu à menor ICMS em decorrência de desencontro entre o(s) valor(es) do imposto recolhido e o escriturado na apuração do imposto.*

Após apresentação da defesa por parte da autuada (fls. 557 e 563) e da correspondente Informação Fiscal (fls. 570 e 571), a instrução foi concluída e os autos remetidos à apreciação da 6ª JJF que dirimiu a lide nos seguintes termos.

**VOTO**

*Trata o presente Auto de Infração de falta de recolhimento de ICMS apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias (infração 1), bem como de recolhimento a menos de ICMS em decorrência de divergência entre o valor recolhido e o escriturado na apuração do imposto.*

*Em sua defesa, o autuado não impugna o mérito das infrações, limitando-se a arguir a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário relativamente às duas infrações. Especificamente quanto à infração 1, diz que apesar de no Auto de Infração constar a data de ocorrência do fato gerador como sendo 31/12/09, a base de cálculo do imposto não se refere apenas ao mês de dezembro daquele ano, mas a todo o exercício de 2009 (janeiro a dezembro). Sustenta que como a ciência do Auto de Infração ocorreu em 16/12/14, todas as ocorrências anteriores a 16/12/09 estavam abarcadas pela decadência.*

*Conforme já foi dito no início deste voto, a irregularidade de que cuida a infração 1 foi apurada mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias. Esse roteiro de auditoria fiscal visa aferir a movimentação dos estoques do contribuinte fiscalizado, tomando-se como pontos de referência os inventários*

inicial e final do período considerado. De acordo com o art. 2º da Portaria nº 445/98, o levantamento quantitativo de estoque pode ser de dois tipos:

Art. 2º O levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias pode ser efetuado em exercício fechado ou em exercício em aberto, sendo que:

I - o levantamento quantitativo em exercício fechado é feito quando o exercício financeiro da empresa já se encontra encerrado, de modo que se dispõe do Registro de Inventário com os estoques existentes no inicio e no fim do período a ser fiscalizado;

II - o levantamento quantitativo em exercício aberto é efetuado quando o exercício financeiro da empresa ainda se encontra em curso ou quando não se disponha dos dados relativos ao estoque final, sendo necessário que o fisco efetue a contagem física das mercadorias existentes no estabelecimento na data escolhida.

No caso do Auto de Infração em comento, o levantamento quantitativo realizado foi em exercício fechado, uma vez que o exercício de 2009 já se encontrava encerrado. Portanto, o levantamento quantitativo abrangeu as operações de saídas e de entradas realizadas durante todo o exercício de 2009, considerando os estoques existentes no início e no final ao período, conforme os inventários realizados em 31/12/08 e 31/12/09. Dessa forma, sabe-se com segurança que as omissões de operações de saídas ocorreram durante o exercício de 2009, porém não há como se precisar as datas da ocorrência dessas omissões: primeiro, porque obviamente não há registro das operações omitidas; segundo, não se pode determinar em que mês ou meses ocorreram essas omissões porque o levantamento não é feito com base mensal.

Para essas situações em que o roteiro de auditoria fiscal não permite que se determine a data da ocorrência do fato gerador, o § 2º do art. 39 do RPAF-BA/99 assim dispõe:

Art. 39. O Auto de Infração conterá:

IV - o demonstrativo do débito tributário, discriminando, em relação a cada fato:

a) a data da ocorrência do cometimento ou do fato gerador e a data em que deveria ocorrer o pagamento, se diferente daquela;

§ 2º Na lavratura do Auto de Infração, não sendo possível discriminar o débito por períodos mensais, considerar-se-á o tributo devido no último mês do período fiscalizado.

Tomando por base esse dispositivo regulamentar, nas hipóteses de levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado, a data de ocorrência do fato gerador do ICMS considera-se ocorrida no último dia do exercício fiscalizado, no caso em tela 31/12/09, como acertadamente consideraram os autuantes.

Quanto à arguição de decadência relativamente às duas infrações que compõem o lançamento de ofício, ressalto que o art. 107-A da Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia - COTEB), em conformidade com o permissivo contido no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional - “se a lei não fixar prazo” -, determina que a contagem do prazo decadencial se inicia no primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência dos fatos geradores.

Considerando que os fatos geradores relacionados nas infrações em tela ocorreram em 31/12/09 e em 30/04/09, a Fazenda Pública Estadual tinha até 31 de dezembro de 2014 para a constituição do crédito tributário mediante o lançamento de ofício. Tendo em vista que o Auto de Infração foi lavrado em 01/12/14, não estava, portanto, decaído esse direito da Fazenda Pública Estadual.

Saliente que com o advento da Lei nº 13.199, de 29/11/2014, o art. 107-A do COTEB foi revogado, entretanto, remanesce pacificado neste Conselho de Fazenda o entendimento da impossibilidade de sua aplicação retroativa para surtir efeito em relação a fatos geradores constituídos sob a égide da legislação tributária à época vigente, já que norma jurídica que dispõe sobre decadência é de natureza material, e não processual. Como exemplos desse entendimento, cito as decisões proferidas pelas Câmaras de Julgamento Fiscal nos Acórdãos CJF N°s 0031-11/15 e 0050-12/15.

Uma vez que o autuado não contestou o mérito das infrações que lhe foram imputadas, as quais estão devidamente comprovadas nos autos, julgo procedentes as infrações 1 e 2, pois, nos termos do art. 140 do RPAF/99, o fato alegado por uma das partes, quando a outra não o contestar, será admitido como verídico se o contrário não resultar do conjunto das provas.

Voto, portanto, pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Inconformado com a decisão da 6ª JFF, o Contribuinte interpõe Recurso Voluntário (fls. 593 a 599).

Em sua defesa, a autuada não contesta os dados referente ao levantamento do quantitativo de estoques, que acarretou na aplicação da Infração 01, sendo acusado de omissão de saída de

mercadorias tributáveis sem a emissão dos documentos fiscais, nem tão pouco, contestou os valores referentes aos preços médios das mercadorias, que foram rigorosamente calculados pelo autuante. Também não atacou o mérito da infração 02.

O defensor limitou-se a arguir sobre a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário relativamente às duas infrações.

Entende que não houve o costumeiro acerto no julgamento da 6ª JJF quando esta entendeu que deve ser aplicado o quanto descrito no artigo 173, inciso I, do CTN c/c o artigo 107-A do COTEB, que previam como início do prazo decadencial o primeiro dia do exercício seguinte no qual o imposto poderia ter sido cobrado.

Alegou ainda que apesar de constar na Infração a data de ocorrência do fato gerador como sendo unicamente 31/12/2009, na realidade, o valor da base de cálculo do imposto, não é referente apenas ao mês de dezembro de 2009, mas sim, a todo o exercício de 2009 (janeiro a dezembro). Entende que, como a ciência do auto de infração ocorreu em 16/12/2014, todas as ocorrências anteriores a esta data não poderiam ser lançadas, pois estariam fulminadas pela decadência.

Como prova, pede que seja analisado os anexos presente do Auto de Infração, onde consta o levantamento de quantitativo das entradas e saídas das mercadorias.

Cita decisão (abaixo transcrita) do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, nos Embargos de divergências nº 101.407-SP (98.88733-4), quando afirma que o referido tributo é pago na modalidade de lançamento por homologação, na forma do artigo 150 do CTN e por esta razão, o crédito tributário cuja lavratura e ciência do recorrente ocorreu em 16/12/2014 não pode alcançar lançamentos anteriores a 16/12/2009:

*“Tributário. Decadência. Tributos. Sujeitos ao Regime do Lançamento por Homologação. Nos tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação, a decadência do direito de constituir o crédito tributário se rege pelo artigo 150, §4º do Código Tributário Nacional, isto é, o prazo para esse efeito será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador (...).”*

Com base nestes argumentos, espera que haja a exclusão dos lançamentos realizados e referentes aos períodos anteriores à 16/12/2009, uma vez que os mesmos já ultrapassaram o limite de 05 anos.

Não houve manifestação da PGE/PROFIS.

O Presidente Fernando Antônio Brito de Araújo declarou-se impedido na assentada do julgamento dos autos, sendo substituído nesta função pelo Conselheiro Daniel Ribeiro Silva.

## VOTO

De início, cabe-me destacar o trabalho realizado pelo Autuante.

Foi realizado o levantamento quantitativo por espécie, de todas as mercadorias comercializadas pelo contribuinte no exercício de 2009. Após análise do registro de inventário de 2008 (saldo inicial) e do registro de inventário de 2009 (saldo final), ficou constatado uma omissão de saídas de mercadorias tributáveis no valor de R\$215.155,41 com o ICMS devido de R\$36.576,42, que corresponde à 17% do valor total da omissão.

O contribuinte atua no ramo de comércio varejista de tecidos, desta forma foram selecionadas para o período de apuração 746 mercadorias, todas inerentes de sua atividade. O Auditor contou com a ferramenta do sistema interno de Auditoria de estoque da Sefaz (SAFA), que traz por item de produto a correspondente movimentação de compra e venda realizadas durante o período fiscalizado, com informações do número das notas, data, quantidade e valor de cada item, por exemplo.

Conforme determina o § 1º do Art. 60 do RICMS/Ba (Decreto 6.284/97), no Auto de Infração em epígrafe foi levado em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário (entre saídas e entradas), no caso o das saídas tributáveis. Cabe-me também informar que o levantamento

quantitativo do estoque foi feito em exercício fechado, ou seja, considerando todo o ano de 2009.

O sistema também traz o cálculo do preço médio de cada mercadoria, que é encontrado em função do preço médio das operações de saída praticado pelo contribuinte no último mês em que a mercadoria houver sido comercializada, naquele período fiscalizado, conforme determina o Art. 5º, I, da Portaria nº 445/98. E é do confronto desse valor unitário encontrado com a quantidade decorrente da omissão, que é descoberto a base de cálculo do ICMS que será cobrado.

Concluo informando que foi apresentado nas fls. 404 a 426 o resultado da Auditoria com o respetivo débito de cada produto levantando como omissão de saída.

Em seu Recurso Voluntário, o recorrente afastou a defesa do mérito, se concentrando na tese de que houve decadência nas duas Infrações, passando mais de 05 anos entre a data dos fatos geradores (01/01/2009 a 01/11/2009) e a data da ciência da recorrente, em 16/12/2014, conforme disposto no artigo 150, § 4º do CTN, abaixo transcrito.

*Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

*§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de 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.*

Por outro lado, dispõe o § 2º do art. 39 do RPAF/99 sobre a matéria:

*Art. 39. O Auto de Infração conterá:*

*IV - o demonstrativo do débito tributário, discriminando, em relação a cada fato:*

*a) a data da ocorrência do cometimento ou do fato gerador e a data em que deveria ocorrer o pagamento, se diferente daquela;*

*§ 2º Na lavratura do Auto de Infração, não sendo possível discriminar o débito por períodos mensais, considerar-se-á o tributo devido no último mês do período fiscalizado.*

Podemos interpretar a norma regulamentar transcrita acima e aplicá-la ao levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado, como o levado a efeito neste processo, pois o mesmo deve ser realizado por período e não mensalmente como quer o contribuinte, ao alegar em sua defesa que o período de ocorrência do fato gerador varia entre janeiro e dezembro de 2009, e não apenas ao mês de dezembro de 2009, como forma de tentar descharacterizar a ocorrência da decadência.

Isto por que o livro de inventário do Contribuinte foi apurado e escriturado considerando a periodicidade anual, o que impossibilita a apuração mensal das omissões apontadas no presente Auto de Infração.

Além disso, conforme trouxe o autuante em sua informação fiscal, anexo aos Autos estão as cópias do Acórdão JJF nº 0008-03/169, proferido em 12/01/2016, que julgou por unanimidade procedente o Auto de Infração nº 110123.0007/14-7, de contribuinte distinto, porém do mesmo grupo empresarial da autuada, sendo do mesmo teor desta lide, como também a posterior decisão da 1ª câmara, Acórdão CJF nº 0037-11/16, que teve como Relator o eminentíssimo Conselheiro Rodrigo Lauande Pimentel, que em decisão unânime não deu provimento ao Recurso Voluntário interposto pelo outrora contribuinte.

Portanto, não há como dar guarida à tese recursal referente à Infração 1, quanto à ocorrência de decadência ou a possibilidade de apuração mensal das omissões.

Em relação a segunda Infração, no valor de R\$180,00 que teve como fato gerador o mês de abril/09, sendo autuado o contribuinte por ter recolhido à menos ICMS, observado pelo confronto do valor recolhido com o escriturado na apuração do imposto, faço voto pela improcedência pelas razões que explanarei a seguir.

Por mais que ainda haja alguma divergência sobre o tema, não se pode negar é que a competência para definir prazos decadenciais já está pacificada. Está expresso na Constituição Federal que somente Lei Complementar pode disciplinar sobre prescrição e decadência em direito tributário.

Segundo já decidiu o Supremo Tribunal Federal, a Lei Complementar a qual a Constituição Federal faz referência é o Código Tributário Nacional. Nesse contexto, em termos de decadência, as normas do CTN prevalecem sobre qualquer outra Lei, inclusive sobre as disposições constantes do COTEB.

É sabido que o CTN trouxe duas regras no que concerne ao prazo decadencial, disposto no Art. 173, I e no § 4º do Art. 150, cabendo a cada intérprete decidir quando ocorrerá o lançamento por homologação e quando ocorrerá o lançamento de ofício, ou seja, se no momento da ocorrência do fato gerador ou se no primeiro dia útil do exercício seguinte.

Nessa problemática, na sessão de julgamento realizada neste dia, houve o pronunciamento da Procuradora, Drª Ana Carolina Moreira, a qual afirmou que os créditos lançados em abril de 2009, portanto mais de 5 (cinco) anos depois, estariam fulminados pela decadência, já que os dispositivos previstos nos Art. 107-A e §5º do 107-B do COTEB foram revogados em 29 de novembro de 2014, com vigência antes da data de lavratura do Auto de Infração em comento, ocorrido em 1º de dezembro de 2014 com ciência pelo autuado em 16/12/2014, o qual esta opinião eu me coaduno em tudo.

Pelo todo exposto, voto pelo PROVIMENTO EM PARTE do Recurso Voluntário, considerando a procedente a Infração 1 e improcedente a infração 2, sendo acolhida a preliminar de decadência suscitada pelo recorrente.

#### **VOTO DIVERGENTE (Preliminar de decadência)**

Em que pese a boa fundamentação expendida pelo i. Relator, com a devida vénia, irei divergir do posicionamento do nobre colega.

Em relação a matéria ora em discussão, o entendimento que vem prevalecendo é no sentido de que "o lançamento por homologação seria aquele em que o sujeito passivo tem o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, sendo aplicável a regra do art. 150, § 4º do art. 150 do CTN, ou seja, o referido dispositivo aplica-se aos casos em que haja algum pagamento a ser homologado, de acordo com a apuração feita pelo contribuinte.

A partir dessa análise, pode-se apurar a existência de débito declarado e não pago e tributo não declarado e não recolhido (situação de total omissão, nada havendo a homologar), ou ainda, casos em que, mesmo havendo algum pagamento, o contribuinte agiu com dolo, fraude ou simulação, chegando-se às conclusões a seguir:

1. Débito tributário declarado e pago: há homologação tácita do lançamento (pagamento) após o transcurso de 5 anos, contados da ocorrência do fato gerador, aplicando-se o § 4º, do art. 150, do CTN.
2. Débito declarado com efetivação do pagamento, porém com posterior verificação de dolo, fraude ou simulação: a autoridade, mediante a coleta de provas idôneas apura a ocorrência de ilícito fiscal. Neste caso, o início do prazo de decadência, para o lançamento da diferença, é deslocado para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento de ofício poderia ter sido efetuado, aplicando-se a regra do art. 173, I, do CTN.
3. Débito não declarado e não pago: aplicação também direta das disposições do art. 173, I, do CTN. O prazo decadencial tem início no primeiro dia do exercício seguinte em que o lançamento de ofício poderia ter sido realizado. Sem qualquer pagamento não há o que ser homologado.

Considerando que no presente PAF houve levantamento fiscal apurando-se imposto não declarado e não pago ou diferença entre o declarado, o devido e o recolhido, implica dizer que não há pagamento a ser homologado, e neste caso, se aplica a regra estabelecida no art. 173, inciso I do CTN.

No caso em exame, os fatos geradores do imposto relativos ao exercício de 2009 têm o prazo para constituição do crédito tributário até 31/12/2014. Como o presente Auto de Infração foi lavrado em 01/12/2014, nesta data, ainda não havia se configurado a decadência do prazo para o lançamento do tributo, aplicando-se o art. 173, inciso I do CTN.

Saliento que com o advento da Lei nº 13.199, de 29/11/2014, o art. 107-A do COTEB foi revogado, entretanto, remanesce pacificado neste Conselho de Fazenda o entendimento da impossibilidade de sua aplicação retroativa para surtir efeito em relação a fatos geradores constituídos sob a égide da legislação tributária à época vigente, já que norma jurídica que dispõe sobre decadência é de natureza material, e não processual. Como exemplos desse entendimento, cito as decisões proferidas pelas Câmaras de Julgamento Fiscal nos Acórdãos CJF N°s 0031-11/15 e 0050-12/15.

Assim, entendo que deve ser rejeitada a preliminar de decadência suscitada nas razões do Recorrente tanto para a infração 1, como para a infração 2.

Voto, portanto, pelo NÃO PROVIMENTO das razões recursais, também da infração 2.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente em exercício, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **110123.0006/14-0**, lavrado contra **DIMAS COMÉRCIO DE TECIDOS LTDA. (TECIDOS BAHIA)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$36.576,42**, acrescido da multa de 70%, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

**VOTO VENCEDOR** (Preliminar de decadência) – Conselheiros(as): Daniel Ribeiro Silva, Juliana Santos da Silva e Tiago de Moura Simões.

**VOTO DIVERGENTE** (Preliminar de decadência) – Conselheiras: Alexandrina Natália Bispo dos Santos, Denise Mara Andrade Barbosa e Maria Auxiliadora Gomes Ruiz.

Sala das Sessões do CONSEF, 06 de setembro de 2016.

DANIEL RIBEIRO SILVA – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

TIAGO DE MOURA SIMÕES – RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - VOTO DIVERGENTE  
(Preliminar de decadência)

ANA CAROLINA ISABELLA MOREIRA – REPR. DA PGE/PROFIS