

PROCESSO - A. I. Nº 207101.0001/18-2
RECORRENTE - DAIRY PARTNERS AMERICAS BRASIL LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3º JJF Nº 0079-03/19A
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 14/10/2021

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0238-11/21-VD

EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS; **b)** MERCADORIA SUJEITA À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO. Nada de errado há, que as operações de transferência entre estabelecimentos da Recorrente venham a ser registradas automaticamente no estoque da filial de destino, assim que ocorre a saída das mercadorias de sua origem. Basta, todavia, que se faça o adequado registro da situação de tais mercadorias, tratando-as como “estoque em trânsito”, no seu Livro Registro de Inventário. Tal registro se revela fundamental, sob pena de se subestimar o estoque da empresa, o que revelaria uma grave falta de controle sobre parte de seu patrimônio. Não há prova das alegações recursais. Rejeitada a alegação de decadência. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos, de Recurso Voluntário interposto pela autuada, em razão do Acórdão 3º JJF Nº 0079-03/19A, que julgou Procedente em Parte o presente Auto de Infração, lavrado em 11/06/2018, para exigir ICMS no valor histórico de R\$180.068,55, em razão de sete infrações distintas, sendo objeto do presente recurso as infrações 03, 04, 05 e 06, descritas a seguir:

...

Infração 03 – 04.05.01: 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 estoques em exercício fechado (2014). Valor do débito: R\$45.471,33. Multa de 100%.

Infração 04 – 04.05.01: 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 estoques em exercício fechado (2013). Valor do débito: R\$57.057,40. Multa de 100%.

Infração 05 – 04.05.11: Falta de retenção e o conseqüente recolhimento do ICMS, na condição de contribuinte substituto, relativo às operações de saídas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, e conseqüentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado (2013). Valor do débito: R\$2.817,65. Multa de 60%.

Infração 06 – 04.05.11: Falta de retenção e o conseqüente recolhimento do ICMS, na condição de contribuinte substituto, relativo às operações de saídas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, e conseqüentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado (2014). Valor do débito: R\$5.125,50. Multa de 60%.

...

A 3ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia de 18/07/2019 (fls. 569 a 582) e decidiu pela Procedência Parcial, por unanimidade. O acórdão foi fundamentado nos seguintes termos:

“VOTO

O autuado alegou que parte do crédito tributário foi atingido pela decadência, uma vez que transcorreram mais de 5 anos entre os fatos geradores promovidos pelo defendente e a exigência do ICMS correlato, por meio da lavratura do presente Auto de Infração. A Fiscalização somente poderia ter exigido valores de ICMS tidos como não recolhidos pelo autuado de 13/6/2013 em diante, nos termos do artigo 150, § 4º do CTN

Conforme estabelece o art. 150 do CTN, “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”.

O § 4º estabelece 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”. Neste caso, a contagem do prazo de decadência é a partir do fato gerador do tributo.

Por outro lado, de acordo com o art. 173, I do CTN, “o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”.

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 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 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 declarado com efetivação de pagamento parcial: O contribuinte apura o imposto e antecipa o pagamento parcial do montante devido (e declarado), ensejando a aplicação igualmente do § 4º, do art. 150 do CTN.

4.Débito declarado e não pago: Neste caso deve ser aplicada a previsão do art. 173, I do CTN, considerando a interpretação de que, a Administração Tributária homologa é o pagamento e não o lançamento expedido pelo particular. Se não há pagamento, não há o que ser homologado.

5.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.

O defendente apresentou o entendimento de que deve ser reconhecido o transcurso do prazo decadencial, e a consequente extinção dos créditos tributários lançados no presente auto de infração, especificamente no que tange às infrações 01 e 02, relativamente aos fatos ocorridos antes de 11/06/2013, considerando a data de lavratura do Auto de Infração em 11/06/2018.

Como as infrações 01 e 02 tratam de crédito indevido, imposto lançado pelo contribuinte no livro Registro de Apuração do ICMS e o consequente recolhimento efetuado a menos, neste caso, houve débito declarado com efetivação de pagamento parcial, o que enseja aplicação do § 4º, do art. 150, do CTN. Dessa forma, operou-se a decadência em relação aos débitos relativos aos meses de janeiro a maio de 2013.

As infrações 04 a 06 se referem a débito apurado por meio de levantamento quantitativo de estoques (2013 e 2014), e a infração 07, falta de retenção no exercício de 2013, imposto não declarado e não pago, aplicando-se as 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, ou seja, sem qualquer pagamento não há o que ser homologado, portanto, não ocorreu a decadência.

Constato que o presente lançamento foi efetuado de forma compreensível, foram indicados os dispositivos

infringidos e da multa aplicada, relativamente às irregularidades apuradas, não foi constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação para se determinar a nulidade do Auto de Infração.

Quanto à alegação defensiva de que há necessidade da realização de diligência fiscal e perícia, fica indeferido o pedido com base no art. 147, incisos I e II do RPAF/99, tendo em vista que os elementos constantes nos autos são suficientes para as conclusões acerca da lide, sendo desnecessário efetuar diligência e perícia, em vista das provas produzidas nos autos. Diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados ao PAF, cujas cópias foram fornecidas ao autuado, mediante recibo, não se verificou dúvida quanto à correção dos demonstrativos elaborados pelo autuante, por isso, indefiro o pedido de diligência fiscal e perícia formulado pelo autuado em sua impugnação.

No mérito, a infração 01 trata de utilização de crédito fiscal presumido em valor superior ao permitido na legislação em vigor, nos meses de janeiro a outubro de 2013.

Infração 02: Utilização de crédito fiscal presumido em valor superior ao permitido na legislação em vigor, nos meses de fevereiro a dezembro de 2014.

Quanto às infrações 01 e 02, o defendente alegou que, ao contrário do alegado pela Fiscalização, aplicou o limite estabelecido na legislação para lançamento do crédito presumido. A constatação pela Fiscalização de que o defendente teria utilizado um crédito presumido superior ao devido no período, decorre da equivocada exclusão das operações com produtos classificados na Nomenclatura Comum Mercosul (NCM) nº 0403.10.00 (Iogurtes).

Ressaltou que de acordo com o previsto na legislação estadual, os contribuintes que contam com o benefício previsto no artigo 1º do Decreto 7.799/00 poderão lançar a crédito, no período de apuração respectivo, o valor equivalente a 16,667% do valor do imposto incidente nas operações interestaduais. Nesse sentido, afirmou que a legislação estadual dispõe expressamente que o crédito presumido a ser lançado se aplica ao seu ramo de atividade. Não justifica a exclusão dos iogurtes, por estarem, de todo modo, relacionados à atividade do defendente, constante no item 1, do anexo único do Decreto 7.799/00.

A autuante afirmou que o defendente está totalmente equivocado, em relação ao disposto no Artigo 2º do Decreto Atacadista nº 7.799/00, com efeito até a data de 20 de maio de 2016. Disse que o equívoco do defendente pode ser comprovado, pois a nova redação do Artigo 2º só passou a ter efeitos a partir de 21 de maio de 2016, e os exercícios fiscalizados foram 2013 e 2014, onde o contribuinte só tinha direito de lançar a crédito, o valor de 16,667% das mercadorias constantes dos itens 1 a 16 do anexo único do Decreto 7.799/00.

O art. 2º do Decreto nº 7.799/2000, estabelece: “O contribuinte beneficiado com o tratamento previsto no artigo anterior poderá lançar a crédito, no período de apuração respectivo, o valor equivalente a 16,667% (dezesseis inteiros, seiscentos e sessenta e sete milésimos por cento) do valor do imposto incidente nas operações interestaduais que realizar com as mercadorias relacionadas aos códigos de atividades constantes dos itens 1 a 16 do anexo único deste decreto”.

Observa-se que inexistente divergência entre o autuante e o defendente quanto ao fato de que a diferença apurada está relacionada à exclusão das operações com produtos classificados na Nomenclatura Comum Mercosul (NCM) nº 0403.10.00 (Iogurtes).

No item 1, do Anexo Único do mencionado Decreto nº 7.799/2000, consta o código de atividade econômica 4631-1/00 – Comércio atacadista de leite e laticínios, e a atividade do autuado cadastrada nesta SEFAZ é “COMÉRCIO ATACADISTA DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS EM GERAL”. Como a legislação se refere a mercadorias relacionadas aos códigos de atividades constantes dos itens 1 a 16, do anexo único do mencionado Decreto 7799/00, e se trata de operações com Iogurtes, tais mercadorias estão relacionadas ao comércio de laticínio, por isso, está comprovada a insubsistência da autuação fiscal nos itens 01 e 02 do presente lançamento.

ANEXO ÚNICO - (Redação dada ao Anexo pelo Decreto nº 10.316, de 11.04.2007, DOE BA 12.04.2007)

ITEM CÓDIGO ATIVIDADE ECONÔMICA

1 4631-1/00 Comércio atacadista de leite e laticínios

As infrações 03 a 06 serão analisadas conjuntamente, considerando que se referem à falta de recolhimento de ICMS apurado mediante levantamento quantitativo de estoques:

Infração 03: 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 estoques em exercício fechado (2014).

Infração 04: 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 estoques em exercício fechado (2013).

Infração 05: Falta de retenção e o consequente recolhimento do ICMS, na condição de contribuinte substituto, relativo às operações de saídas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, e consequentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado (2013).

Infração 06: Falta de retenção e o consequente recolhimento do ICMS, na condição de contribuinte substituto, relativo às operações de saídas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, e consequentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado (2014).

Vale salientar, que a diferença das quantidades de saídas de mercadorias apurada mediante levantamento quantitativo de estoques, constitui comprovação suficiente da falta de pagamento do ICMS relativo a operações efetuadas pelo contribuinte sem emissão da documentação fiscal exigível, conforme art. 4º da Portaria 445/98.

O defendente alegou que no software de gestão empresarial que utilizou (o qual é a própria razão da autuação), sequer permite a saída e o recebimento de mercadorias sem a escrituração da nota fiscal correspondente. Afirmou que não existe a menor possibilidade de o autuado ter omitido a saídas de mercadorias em seu estabelecimento.

Disse que o software que utiliza, o SAP, promovia movimentações correlatas e automáticas de baixa e aumento de estoque sempre que um estabelecimento do defendente emitia uma nota fiscal de saída com CFOP de transferência para outro estabelecimento seu, tal qual o CFOP 2152 (transferência para comercialização), indicado nas notas fiscais que não teriam sido escrituradas.

Informou que as saídas que teriam sido omitidas, no que diz respeito a esse Auto de Infração, decorrem de transferências de mercadorias entre seus estabelecimentos. No momento em que foram emitidas as notas fiscais de saída nos estabelecimentos da Bahia, o SAP, automaticamente, abateceu o estoque do estabelecimento destinatário, para que nele constassem aquelas mesmas mercadorias. Contudo, essas mercadorias ainda enfrentariam alguns dias de trânsito rodoviário, até que as notas fiscais emitidas fossem escrituradas.

A autuante afirmou a AUDIF-207 -AUDITORIA DE ESTOQUE – Levantamento Quantitativo Por Espécie de Mercadorias, é elaborado tomando-se por base os valores dos Estoques Iniciais e Finais das mercadorias selecionadas, devidamente escriturados no exercício fiscalizado na sua escrita fiscal – EFD, Livro Registro de Inventário (folhas 334 a 390) do PAF, e , os valores das Entradas e das Saídas das mercadorias selecionadas no período fiscalizado, devidamente escriturados no livro Registro de Entradas e livro Registro de Saídas - Escrituração Fiscal Digital - EFD.

Observe que na realização de levantamento quantitativo de estoques, são conferidas as quantidades de entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento em determinado período ou exercício, tendo como referências o estoque inicial e o estoque final constantes do inventário, sendo cumprido o roteiro de uma auditoria de fiscal, que pode ser realizada através de contagem física ou físico-documental, podendo ser aplicado a qualquer estabelecimento atacadista ou varejista.

No levantamento quantitativo, além dos dados referentes aos estoques iniciais e finais, são elaborados três demonstrativos: a) dois analíticos, com a indicação das quantidades e dos preços unitários, um relativo às saídas de mercadorias e outro relativo às entradas; b) um demonstrativo sintético, consolidando os dados constantes nos demonstrativos analíticos, com a apuração das diferenças de estoques e o imposto devido.

Para que seja apurado se houve diferenças quantitativas no estoque, não se leva em consideração os valores monetários, importando apenas as quantidades de mercadorias. Portanto, não há necessidade de se proceder ao exame dos lançamentos contábeis, no desenvolvimento de levantamento quantitativo de estoques, haja vista que se trata de um roteiro tipicamente de natureza fiscal.

O inventário deve representar o estoque físico, de acordo com a contagem realizada no final do exercício, ou seja, o Registro de Inventário tem o objetivo de arrolar as mercadorias, matérias primas e os produtos intermediários e demais materiais existentes no estabelecimento quando do levantamento, que deve ser realizado no final do exercício, para ser consignado no balanço da empresa. Dessa forma, não devem ser acatadas correções em relação aos estoques inicial e final, tendo em vista que devem refletir a contagem física, e por isso, já deveriam estar apurados no final do exercício, cabendo apenas a correção dos dados se os mencionados arquivos estivessem em desacordo com o que efetivamente foi inventariado, tendo em vista que o inventário deve representar o estoque físico levantado pelo contribuinte, inexistindo possibilidade de nova contagem física em momento posterior, devido à continuidade das atividades do estabelecimento, e não há como se realizar diligência fiscal para verificar se a apuração do mencionado estoque físico foi efetuada corretamente, à época.

Vale salientar, que é responsabilidade exclusiva do Contribuinte a escrituração fiscal digital e a sua remessa ao banco de dados da SEFAZ, no caso em exame, os elementos apresentados são insuficientes para comprovar as

alegações defensivas, e os elementos foram considerados no levantamento fiscal de acordo com a escrituração efetuada pelo defendente no Registro de Inventário.

No livro Registro de Inventário, são arrolados, separadamente, as mercadorias, as matérias-primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagem e os produtos manufaturados pertencentes ao estabelecimento, em poder de terceiros; bem como, as mercadorias, as matérias-primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagem, os produtos manufaturados e os produtos em fabricação, de terceiros, em poder do estabelecimento (art. 255, § 2º, I e II do RICMS-BA/2012).

Dessa forma, se não houve a escrituração fiscal na forma prevista na legislação, não há como a Fiscalização efetuar ajustes no levantamento fiscal, de acordo com as circunstâncias, mas sem as comprovações que deveriam ser apresentadas pelo defendente, de forma a evitar duplicidades no cômputo das quantidades de mercadorias em trânsito.

Verifico que o levantamento fiscal efetuado, indica as mercadorias de forma individualizada com os correspondentes códigos e referências. Dessa forma, todos os itens deram entrada e saída no estabelecimento com a descrição e códigos completos, distinguindo-se uns dos outros pelos respectivos códigos, e serviram de base para a apuração do levantamento de estoque, de acordo com o livro Registro de Inventário. Mantidas as exigências fiscais correspondentes às infrações 03 a 06, de acordo com os demonstrativos elaborados pela autuante.

Infração 07: Falta de retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, nos meses de fevereiro a junho de 2013.

O defendente alegou que as operações identificadas pela Fiscalização não comportam a aplicação do ICMS-ST, porque destinadas a consumidor final do ICMS. No caso, as vendas foram destinadas à empresa TAM LINHAS AÉREAS S/A. ("TAM").

Ressaltou que é amplamente conhecido que a empresa adquirente dedica-se a prestar serviço de transporte aéreo, portanto, os produtos comercializados pelo autuado (em sua maioria iogurtes), são consumidos pela tripulação e passageiros dos aviões que compunham a sua frota. Disse que a TAM atuava como consumidora final dos produtos comercializados pelo autuado. Diante disso, fica claro que não há que se falar em falta de retenção e recolhimento de ICMS-ST, até pela ausência de operação subsequente.

O autuante apresentou o entendimento de que o defendente está equivocado, e afirmou que as notas fiscais de saídas apuradas na AUDIF-205- AUDITORIA DA ANTECIPAÇÃO E SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, foram emitidas para empresa inscrita no CAD-ICMS – REGIME NORMAL. Desta forma, entendeu que as alegações defensivas são totalmente descabidas.

O regime de substituição tributária consiste na transferência de responsabilidade de um contribuinte para outro, em relação ao um fato gerador do tributo que vai ocorrer posteriormente, neste caso, não se fará a retenção ou antecipação do imposto nas operações internas, nas aquisições de outra unidade da Federação ou do exterior e nas arrematações de mercadorias importadas e apreendidas ou abandonadas, quando a mercadoria se destinar a consumidor final, por inexistir operação subsequente.

Mesmo que as empresas adquirentes tenham inscrição estadual, e apurem o ICMS pelo regime normal, se as mercadorias foram adquiridas para consumo e não para revenda, como alegou o defendente, não contestado pela autuante quanto a esse aspecto, tais mercadorias não podem ser objeto de retenção do ICMS em razão da inexistência de fato gerador do tributo em momento posterior à aquisição dessas mercadorias. Assim, entendo que não ficou suficientemente caracterizada a irregularidade apontada, sendo insubsistente a exigência fiscal neste item do presente lançamento.

Por fim, o autuado requer que toda intimação alusiva ao feito seja encaminhada ao seu representante, subscritor da peça defensiva. Não há impedimento para que tal providência seja tomada. Porém, observo que de acordo com o art. 26, inciso III do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA, a intimação deve ser efetuada por escrito, endereçada ao contribuinte, seu preposto ou responsável, e a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista nos arts. 108/109 do mencionado Regulamento, inexistindo qualquer irregularidade se a intimação for endereçada diretamente ao contribuinte. Ademais, o representante do autuado poderá cadastrar seu correio eletrônico junto a esta SEFAZ para receber correspondências.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração."

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, "b" do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 593 a 604, atacando a Decisão recorrida naquilo que se refere às infrações 03, 04, 05 e 06, com os seguintes argumentos.

Alega, em síntese, decadência parcial dos valores exigidos, ao tempo em que alega que as diferenças apuradas decorre do lapso temporal entre o abastecimento “contábil” do estoque, do estabelecimento autuado, e a entrada física das mercadorias nas dependências da empresa, momento em que a respectiva nota fiscal é escriturada. Nesse sentido, afirma que a fiscalização somente concluiu pela omissão de saídas porque considerou cada mês isoladamente, já que bastaria olhar para o mês anterior e para o mês seguinte para constatar que inexistia a diferença apontada. Explica que esse lapso temporal é razoável por se tratar de um centro de distribuição, que recebe mercadorias transferidas por outros estabelecimentos seus.

Quanto à decadência, argumenta que teve ciência do Auto de Infração em 13/06/2018, exigindo valores relativos a fatos geradores ocorridos entre janeiro de 2013 a dezembro de 2014. Assim, aplicando a regra prevista no art. 150, § 4º do CTN, conclui que decaiu o direito de se exigirem os valores relativos ao período de janeiro a junho de 2013. Afirma que tal posicionamento se encontra em consonância com a jurisprudência do STJ.

Alega que demonstrou que não deu saída a mercadorias sem emissão de notas fiscais, de modo que as infrações 03, 04, 05 e 06 são totalmente improcedentes, não tendo como se sustentar as presunções estabelecidas. Assegura que recolheu todos os valores devidos aos cofres públicos. Afirma que a fiscalização ignora que uma empresa do porte e renome da autuada não conseguiria movimentar mercadorias entre seus estabelecimentos sem as respectivas emissões de notas fiscais.

Volta a apontar o lapso temporal como o elemento explicativo das diferenças, argumentando que as divergências decorrem das características do software de gestão utilizado pela empresa Recorrente (sistema SAP). Nesse sentido, explica que o software promovia movimentações correlatas automáticas de baixa e aumento de estoque, sempre que um estabelecimento emite uma nota fiscal de saída com CFOP de transferência. Assegura que as diferenças apontadas estão associadas a essas operações de transferências, pois o SAP contabiliza as mercadorias transferidas no estabelecimento de destino, automaticamente, assim que é emitida a nota fiscal respectiva.

Exemplifica o seu argumento com a Nota Fiscal nº 9048, de 31/12/2012, escriturada apenas em 2013, sendo este o motivo das diferenças apontadas pelo Fisco. Acosta imagem ilegível de tela de seu sistema, à folha 602.

Pede, por fim, que seja julgado totalmente improcedente o Auto de Infração.

Pautado para julgamento na sessão do dia 05/02/2021, após sucessivos adiamentos, esta 1ª CJF, em busca da verdade material, atendendo ao pleito do representante do Sujeito Passivo, presente à sessão, deliberou por converter o PAF em diligência, à infaz de origem, com vistas a que o Autuante intimasse o Sujeito Passivo, concedendo-lhe prazo de quinze dias, com vistas a que apontasse os documentos fiscais que foram duplamente contabilizados em seus estoques (na emissão do documento e, posteriormente, na entrada efetiva da mercadoria), no período autuado, bem como que apresentasse os elementos de prova de que possuía.

Cumprida a diligência, o Sujeito Passivo apresenta manifestação às folhas 618/620, requerendo a concessão de prazo adicional para apresentação dos documentos solicitados.

Às folhas 628/629, o Sujeito Passivo apresenta nova manifestação, aduzindo o que segue.

Informa que, apesar de todos os seus esforços, localizou apenas a Nota Fiscal nº 107966, a sua escrituração no Livro Registro de Saídas (SPED) do estabelecimento remetente, localizado em São Paulo, e a sua escrituração no Livro Registro de Entradas (SPED) do estabelecimento destinatário, localizado na Bahia.

Explica que, por uma dificuldade do software interno utilizado pela empresa, no dia 31/12/2013, as mercadorias constavam tanto no estoque do emitente quanto no do destinatário. Assim, requer a baixa dos autos em diligência, a fim de que sejam apresentados novos documentos e esclarecimentos.

Termos em que, pede deferimento.

À folha 642, a autuante se manifesta, informando que cumpriu a solicitação de diligência, requerendo que o processo seja devolvido para julgamento.

VOTO

Como não foram suscitadas questões preliminares, adentro diretamente ao mérito da autuação, conforme adiante.

Quanto ao novo pedido de diligência, esclareço que tal pleito já foi satisfatoriamente atendido por esta Câmara. O Sujeito Passivo não atendeu, todavia, ao quanto solicitado, o que inviabiliza que se venha a atender a novo pedido com esse mesmo objetivo.

Assim, denego o pedido de diligência.

O Sujeito Passivo limita a sua insurgência às infrações 03, 04, 05 e 06, sendo esta a extensão cognitiva do presente recurso

As infrações citadas, decorreram todas de um único procedimento de auditoria, qual seja, o levantamento quantitativo de estoques de mercadorias. As infrações 03 e 04 referem-se a um mesmo tipo infracional, traduzido em *“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 estoques em exercício fechado ...”*. Exige, portanto, o ICMS normal. A primeira infração apura fatos ocorridos em 2013, enquanto que a segunda, teve por objeto o exercício de 2014.

Já as infrações 05 e 06, tiveram por objeto os itens sujeitos ao regime de substituição tributária. Ambas foram descritas como *“Falta de retenção e o conseqüente recolhimento do ICMS, na condição de contribuinte substituto, relativo às operações de saídas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, e conseqüentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado ...”*. A Infração 05 teve por objeto o exercício de 2013, enquanto que a Infração 06, focou no exercício seguinte, 2014.

Considerando que a peça recursal aduz argumentos comuns às quatro infrações, trato-as, igualmente, de forma conjunta. É o que passo a fazer nas linhas que seguem.

Quanto à alegação de decadência, é importante destacar que o levantamento quantitativo de estoques exige imposto sobre diferenças apuradas no estoque final da empresa fiscalizada. Consiste em um cotejamento entre o estoque final contabilizado, e o estoque final fisicamente existente no estabelecimento. Sobre a diferença, exige-se imposto. No caso do autos, está se exigindo imposto por diferenças a menor no saldo de estoque, ou seja, exige-se ICMS sobre o quantitativo de mercadorias que desapareceu do estabelecimento, sem registro de tal fato.

Exatamente por isso, a data de ocorrência do fato gerador é o dia 31 de dezembro, ou seja, o último dia do ano, data em que a legislação obriga o registro do inventário físico dos estoques. Esse procedimento está em consonância com o art. 39, § 2º do RPAF/99, que 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** (grifo acrescido).

...”

Ora, tendo os fatos geradores ocorridos no dia 31/12/2013, poderia a autoridade fiscal efetuar o lançamento até o dia 31/12/2018, período dentro do qual o fez, já que lavrou o Auto de Infração em 11/06/2018.

Ademais, trata-se de ato omissivo, já que o Sujeito Passivo deixou de emitir os documentos fiscais próprios. Sendo ato omissivo, deve-se iniciar a contagem do prazo decadencial com base no quanto disposto no art. 173, inciso I do CTN (a partir do primeiro dia do exercício subsequente), em conformidade com o Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0, cuja Nota 1 esclarece o seguinte:

“... ”

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, inc. 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 (grifo acrescido); 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.”

Assim, não merece acolhida a alegação de decadência, que fica rejeitada.

Quanto à alegação de que as diferenças apuradas decorreram do lapso temporal entre o ingresso da mercadoria e o seu registro no sistema SAP, noto que não há elementos de prova que evidenciem a tese recursal.

De fato, nada de errado há, que as operações de transferências entre estabelecimentos da Recorrente venham a ser registradas automaticamente no estoque da filial de destino, assim que ocorre a saída das mercadorias de sua origem. Basta que se faça o adequado registro da situação de tais mercadorias, tratando-as como “estoque em trânsito”, no seu Livro Registro de Inventário. Tal registro se revela fundamental, sob pena de se subestimar o estoque da empresa, o que resultaria numa grave falta de controle sobre parte de seu patrimônio. Pois bem, se não foi adotado tal registro, é preciso que venham aos autos prova da ocorrência dessa falha na contabilização dos seus estoques.

Em busca da verdade material, este colegiado converteu o PAF em diligência, atendendo pedido do representante do Sujeito Passivo, presente à sessão de julgamento do dia 08/02/21. Intimado dois meses depois, em 16/04/21, o Sujeito Passivo se manifestou em 03/05/21, requerendo a concessão de prazo adicional para apresentação dos documentos.

No dia 21/06/21, o Contribuinte apresenta nova manifestação, acostando cópia do Documento Fiscal nº 107966, acompanhada da comprovação de seus registros no estabelecimento de origem e no estabelecimento de destino.

Ocorre, todavia, que os registros apresentados não revelam nenhuma anomalia escritural no registro da operação citada. Ao contrário, evidenciam que os registros no estabelecimento paulista e no baiano, ocorreram nas respectivas datas de saída e de entrada das mercadorias, restando frustrado, por conseguinte, o objetivo da diligência solicitada.

Em consequência, sem prova do grave erro contábil suscitado, não é possível a esse colegiado acolher a alegação recursal, mormente porque seria preciso, para tal, que se desprestigiasssem os dados oficiais registrados em seu livro fiscal próprio, qual seja, o Livro Registro de Inventário.

Assim, entendo que não merecem acolhida as alegações recursais.

Diante do exposto, NEGÓ PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

VOTO DIVERGENTE

Em que pese todo o esforço despendido e da convicção demonstrada pelo ilustre relator, permito-me divergir do seu posicionamento em relação ao não acatamento da preliminar de decadência

suscitada pela Recorrente, relativa aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a maio de 2013.

De acordo com o Ofício PGE/PROFIS/NCA nº 03/2017, acolhido pelo Gabinete do Procurador Geral do Estado, conforme Parecer GAB LSR 09/2017, devido a reiteradas decisões judiciais, é sugerido que a Administração Fazendária reformule suas rotinas de trabalho, a fim de que a notificação regular do contribuinte acerca do lançamento de ofício, se ultime ainda no curso do prazo decadencial, e que seja reconhecido, ainda na esfera administrativa, que o lançamento do crédito tributário somente se considere concretizado para fins de afastamento do cômputo decadencial, quando efetuada a respectiva intimação ao contribuinte.

O autuado declarou a ocorrência de fato jurídico tributário e apurou montante de imposto supostamente devido. Desse modo, com fundamento no § 4º, do art. 150 do CTN, conta-se o prazo decadencial a partir da data da ocorrência do fato gerador, até à data da ciência do Auto de Infração pelo autuado.

A intimação do autuado acerca da lavratura do presente Auto de Infração, somente ocorreu no dia 13/06/2018, conforme consta do processo. Desse modo, na data da ciência da lavratura do Auto de Infração pelo autuado, já havia decaído o direito da Fazenda Pública exigir os créditos tributários referentes aos fatos geradores ocorridos de janeiro a maio de 2013.

O decidido no presente processo, consubstanciado no voto do ilustre relator, deve ter sua análise a partir do não acatamento à preliminar de decadência propugnada pela Recorrente, do que discordo, pelas razões que alinho.

O entendimento do ilustre relator quanto à decadência alegada pela Recorrente, por considerar a prática de fato omissivo por parte da Recorrente, foi de que, no caso, deve-se atender ao disposto na Súmula Nº 555 do STJ, de 15.12.2015, que na apreciação do REsp 973.753/SC, de 2009, em sede de Recurso Especial Repetitivo, estipula:

“Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa”.

(...)

.... *“se houver algum pagamento antecipado a regra de contagem do prazo é a do § 4º do art. 150 do CTN”, ou seja, conta-se a partir do fato gerador, e acaso não haja, a regra é aquela do artigo 173, I, do CTN:*

E o CTN enuncia nos referidos dispositivos:

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 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.¶ Se não tiver havido pagamento, a decadência também ocorre, mas o prazo de preclusão se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (o exercício em que ocorrer o fato gerador).

“Art. 173. 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”.

Analisando o princípio da decadência, à luz do CTN, vemos que a mesma está prevista no artigo 156, inciso V do CTN, que versa sobre a perda do direito de o Fisco constituir o crédito tributário por meio do lançamento, pois o decurso do prazo decadencial leva à perda de direito material.

Desta forma, temos que a decadência é o instituto de direito material que demarca o fim do prazo para se constituir o crédito tributário. É o lapso temporal entre o fato gerador e o lançamento, e,

em não ocorrendo o lançamento dentro do prazo decadencial, extingue o crédito do mundo fático, ainda que não constituído no mundo jurídico.

Para que se entenda e enquadre a autuação e a postulação da Recorrente, devemos entender o que venha a ser “lançamento”, que se configura como **um ato privativo da autoridade administrativa**, e tem por escopo verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, identificar o sujeito passivo, determinar o *quantum debeatur* e, se preciso, aplicar a penalidade pecuniária cabível.

E o CTN, no artigo 142 afirma:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Como se vê, o lançamento é privativo da autoridade fiscal, e como o legislador determina no artigo 150 do CTN, está claro que o lançamento “*opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa*”.

E, tomar conhecimento, é quando a autoridade administrativa efetua a fiscalização dos atos do contribuinte, e o prazo para homologação está contido no próprio artigo 150, em seu parágrafo 4º, condiciona a que o lançamento seja efetuado em caso de não ocorrência do pagamento do imposto por antecipação (entenda-se no prazo decadencial).

Não se pode entender que o que se reclama no presente processo esteja abarcado pelo disposto no artigo 173, inciso I, pois somente assim, poderia, caso não ocorresse pagamento, mesmo parcial, do tributo, o que não é o caso.

Este é o entendimento do STJ, que utilizou como critério para aplicação do artigo 173, inciso I do CTN: **a ausência de qualquer pagamento** do tributo, e, quando ocorra pagamento do tributo **ainda que parcial** aplica-se a regra contida no artigo 150, §4º, como definido no AgRg no REsp 1.277.854, abaixo anotado:

*"deve ser aplicado o entendimento consagrado pela Primeira Seção, em recurso especial representativo da controvérsia, para a contagem do prazo decadencial de tributo sujeito a lançamento por homologação. O referido precedente considera apenas a existência, ou não, de pagamento antecipado, pois é esse o ato que está sujeito à homologação pela Fazenda Pública, nos termos do art. 150 e parágrafos do CTN. Assim, **havendo pagamento, ainda que não seja integral, estará ele sujeito à homologação, daí porque deve ser aplicado para o lançamento suplementar o prazo previsto no §4º desse artigo (de cinco anos a contar do fato gerador). Todavia, não havendo pagamento algum, não há o que homologar, motivo porque deverá ser adotado o prazo previsto no art. 173, I do CTN**"*

Também o Tribunal de Justiça do Estado da Bahia reconhece o artigo 150, §4º, como o que é devido em casos com o presente, como dito no Agravo de Instrumento nº 001876-48.2016.8.05.0000, relatado pelo Desembargador Moacyr Montenegro Souto, da Terceira Câmara Cível, quando em sua ementa assim define:

Conforme a consolidada jurisprudência do STJ, se a legislação estadual não dispuser de outra forma acerca do prazo de decadência, aplica-se o quanto disposto no artigo 150, § 4º do CTN, considerando-se a ocorrência do fato gerador como termo inicial para a contagem do prazo decadencial para a constituição do crédito tributário remanescente, decorrente de ICMS, cujo pagamento foi efetuado a menor pelo contribuinte, sem comprovação de dolo, simulação ou fraude.

Analisando com base no disposto na Súmula nº 155, a mesma consagrou as decisões anteriores que a fundamentaram que entendiam ser a contagem do prazo decadencial prevista no artigo 173, I do CTN aplicável para as situações em que **não há qualquer pagamento** com relação aquele tributo/período de apuração, na hipótese de débito não declarado. Caso se trate de tributo em que houve declaração e pagamento com relação a determinado período de apuração, deve-se aplicar a regra do artigo 150 do CTN para a diferença verificada.

Assim, entende-se que ocorrido o fato gerador, declarado o tributo e antecipado o pagamento pelo sujeito passivo, sem prévio exame da autoridade administrativa, tem a Fazenda Pública um prazo de 05 (cinco) anos, a partir da ocorrência do fato gerador para efetuar eventuais lançamentos de ofício de diferenças que entender devidas.

Entende-se ainda, que o que decai é o direito de o Fisco realizar quantos lançamentos de ofício entender cabíveis, dentro do prazo de 5 anos, e não os realizando, não há que se falar em homologação tácita, mas, tão somente, em decadência do direito de efetuar lançamentos suplementares.

Alberto Xavier trata do tema da seguinte forma:

“A ilogicidade da tese jurisprudencial no sentido da aplicação concorrente dos artigos 150, §4º e 173 resulta ainda evidente da circunstância de o §4º do art. 150 determinar que se considera ‘definitivamente extinto o crédito’ no término do prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador. Qual seria pois o sentido de acrescer a este prazo um novo prazo de decadência do direito de lançar quando o lançamento já não poderá ser efetuado em razão de já se encontrar ‘definitivamente extinto o crédito’? Verificada a morte do crédito no final do primeiro quinquênio, só por milagre poderia ocorrer sua ressurreição no segundo.” (1998, pp. 92-94).

Também Hugo de Brito Machado, citado por Eduardo de Moraes Sabbag (SABBAG, 2008, p. 263), na hipótese de tributo sujeito a lançamento por homologação não pago, ainda assim, aplicar-se-ia o disposto no art. 150, § 4º, do CTN.

Fernando Rodrigues e Tais Bittencourt, no trabalho intitulado **Uma nova discussão sobre a decadência de tributos sujeitos a homologação**, ao analisar julgamento sobre o tema afirma:

A 1ª Seção do STJ no julgamento do REsp 973.733, sob o rito dos repetitivos, em 12/8/2009, no qual restou definido que, em se tratando de tributo sujeito ao lançamento por homologação, apenas se submete ao prazo do artigo 173, I, CTN se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação do contribuinte ou se ausente o “pagamento antecipado”.

No aludido julgado, restou definida a necessária existência de algum pagamento antecipado para a aplicação do quanto disposto no §4º do artigo 150, do CTN, “enquanto a atual discussão gira em torno do momento em que este mesmo recolhimento deve ocorrer para que se admita a aplicação da aludida regra decadencial”.

Em contraposição, sustenta-se que, se houver o recolhimento, mesmo que intempestivo, considera-se a existência do pagamento antecipado e, assim, conta-se o prazo do artigo 150, §4º, do CTN. Nesse sentido, inclusive, já se manifestou a corte superior, em oportunidade posterior, ao aplicar a jurisprudência consolidada nos termos do repetitivo supracitado:

“A referência ao pagamento antecipado diz respeito à previsão legal do dever de o sujeito passivo antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade fiscal, nos termos do caput do artigo 150 do CTN, in verbis:

Artigo 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. O simples fato de a apuração e o pagamento do crédito terem ocorrido após o vencimento do prazo previsto na legislação tributária não desloca o termo inicial da decadência para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado (artigo 173, I, do CTN).

Vale ressaltar que, não tendo o acórdão recorrido consignado a existência de dolo, fraude ou simulação na conduta do contribuinte que efetuou o pagamento após o vencimento, inexistente, no presente caso, fundamento para afastar a incidência do artigo 150, §4º, do CTN. Em outras palavras, o termo inicial da decadência é o fato gerador”.

Como se vê, por pagamento antecipado, para fins de aplicação do entendimento firmado no julgamento do REsp 973.733, que possui efeito vinculante, deve-se entender aquele realizado antes de qualquer ação fiscal, a teor da obrigação contida no caput do artigo 150 do CTN, além do que o julgado acima aponta para o não acolhimento da tese de que tal entendimento não se altera pela “deflagração” do prazo do artigo 173, como defendido pela corrente acima mencionada.

Assim estabelecida a controvérsia, pensamos que não há fundamento jurídico para afastar a incidência do artigo 150, §4º, do CTN se houver recolhimento de qualquer parcela do tributo, mesmo que após o prazo estabelecido pela legislação.

E complementa:

Afinal, não é a interpretação do ordenamento jurídico que deve se moldar aos planos de quaisquer das partes, mas, sim, o contrário: são os jurisdicionados — aqui incluído o Estado-administração, do qual a Fazenda faz parte — que devem adaptar seu planejamento aos ditames da legislação e assumir os riscos de não o executar, como já, de fato, ocorre com os contribuintes.

De tudo quanto exposto — sobretudo diante das balizas extraídas do multicitado REsp nº 973.733 —, pode-se dizer que o artigo 150, §4º, do CTN impõe a existência de pagamento, ainda que parcial, do tributo para que haja a possibilidade da homologação tácita nele prevista; contudo, dele não se extrai a imposição de pagamento no prazo legal, nem até o início do prazo previsto no artigo 173, I, do CTN, como condição para aplicação da regra decadencial contada a partir do fato gerador.

SACHA CALMON NAVARRO COELHO e EDUARDO JUNQUEIRA COELHO, no trabalho DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA SACHA CALMON NAVARRO COELHO assim se expressam:

O Direito não socorre aos que dormem. Retenham-se, de passagem, três lições: A) Inexiste direito de lançar, o que há é o dever de fazê-lo (ato administrativo simples, obrigatório, vinculado e sujeito a preclusão). B) O prazo para praticar o ato de lançamento preclui, não caduca; somente direitos caducam. C) A preclusão dos prazos para lançar tributo a ser pago ou homologar pagamento de tributo acarreta a caducidade do direito de crédito da Fazenda, que já nascera com a obrigação. Extinto o crédito, ipso facto, extingue-se a obrigação. Não há obrigação sem objeto.

(...)

Nos impostos sujeitos a —lançamento por homologação—, contudo — desde que haja pagamento, ainda que insuficiente para pagar todo crédito tributário — o dia inicial da decadência é o da ocorrência do fato gerador da corespectiva obrigação, a teor do parágrafo 4º do art. 150, retrotranscrito. É que a Fazenda tem cinco anos para verificar se o pagamento é suficiente para exaurir o objeto da obrigação tributária, isto é, o crédito tributário. Mantendo-se inerte, o Código considera esta inércia como homologação tácita, perdendo a Fazenda a oportunidade de operar lançamentos suplementares em caso de insuficiência de pagamento (preclusão). Daí que no termo do quinquênio ocorre a decadência do direito de crédito da Fazenda Pública, extinguindo-se a obrigação.

Continuando, assim ensinam:

É hora de repisar a lição: A) os atos jurídicos sujeitados a tempo e termo precluem; B) os direitos a que se ligam estes atos jurídicos então decaem; C) somente direitos existentes, ou seja, que não tenham decaído, ensejam ações. Consequentemente, a prescrição é da ação, e não do direito.

Por tudo que analisei, e diante da convicção que tenho, em sede de preliminar, acato o quanto pretendido pela Recorrente, e reconheço a decadência para o lançamento de tributos sobre fatos geradores compreendidos no período de Janeiro a Maio de 2013, dando Provimento Parcial ao Recurso Voluntário apresentado, e julgo o Auto de Infração em apreço PARCIALMENTE PROCEDENTE.

VOTO EM SEPARADO

Com o devido respeito, divirjo do nobre relator quanto à decadência arguida pelo contribuinte nos autos.

Mantendo a coerência com o posicionamento adotado em situações semelhantes, já julgadas por esta Câmara, entendo que deve ser aplicado o prazo decadencial previsto no § 4º, do art. 150 do CTN, de modo a se privilegiar a interpretação que se revela mais adequada do Enunciado nº 555 da Súmula do STJ, pois, da análise dos acórdãos que lhe serviram de paradigma deve-se compreender que o critério utilizado para aplicar o artigo 173, inciso I, do CTN, foi a ausência de qualquer pagamento do tributo pelo sujeito passivo. Por outro lado, havendo pagamento do tributo, **ainda que parcial**, aplica-se a regra decadencial do artigo 150, §4º do CTN.

Destaque-se, neste sentido, com grifos nossos:

*"[...] deve ser aplicado o entendimento consagrado pela Primeira Seção, em recurso especial representativo da controvérsia, para a contagem do prazo decadencial de tributo sujeito a lançamento por homologação. O referido precedente considera apenas a existência, ou não, de pagamento antecipado, pois é esse o ato que está sujeito à homologação pela Fazenda Pública, nos termos do art. 150 e parágrafos do CTN. Assim, **havendo pagamento, ainda que não seja integral, estará ele sujeito à homologação, daí porque deve ser aplicado para o lançamento suplementar o prazo previsto no §4º desse artigo (de cinco anos a contar do fato gerador).***

Todavia, não havendo pagamento algum, não há o que homologar, motivo porque deverá ser adotado o prazo previsto no art. 173, I do CTN[...]" (AgREsp 1277854 PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 12/06/2012, DJe 18/06/2012)

"[...] a decadência do direito de constituir o crédito tributário é regida pelo art. 150, § 4º, do CTN, quando se trata de tributo sujeito a lançamento por homologação e o contribuinte realiza o respectivo pagamento parcial antecipado, sem que se constate a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. À luz do art. 173, I, do CTN, o prazo decadencial tem início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento de ofício poderia ter sido realizado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo não ocorre, inexistindo declaração prévia do débito [...]" (REsp 1344130 AL, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/10/2012, DJe 05/11/2012)

A jurisprudência atual segue esta linha, conforme aresto a seguir transcrito, com nossos grifos:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3 DO STJ. DECADÊNCIA. PAGAMENTO PARCIAL CONSIGNADO PELO ACÓRDÃO RECORRIDO. PREMISSA FÁTICA EXPRESSA NO ACÓRDÃO. AFASTAMENTO DA SÚMULA Nº 7 DO STJ. AFASTAMENTO DO RESP Nº 973.733/SC. IPI. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA DAS DIFERENÇAS NÃO DECLARADAS. TERMO A QUO EM CASO DE PAGAMENTO PARCIAL. FATO GERADOR. CRÉDITO TRIBUTÁRIO EXTINTO PELA DECADÊNCIA. 1. Adotando-se a premissa fática do caso concreto, expressamente ventilada no voto vencedor do acórdão recorrido - o que afasta a incidência da Súmula nº 7 do STJ -, é de se reconhecer que, havendo pagamento parcial, a decadência para constituir a diferença não declarada e não integrante do pagamento parcial tem como termo a quo a data do fato gerador, na forma do art. 150, § 4º, do CTN, não se aplicando o entendimento fixado na Súmula nº 555 do STJ e no REsp nº 973.733/SC, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 18/9/2009, segundo o qual o prazo decadencial segue o disposto no art. 173, I, do CTN quando, a despeito da previsão legal, não há pagamento antecipado em caso de tributo sujeito a lançamento por homologação.

2. Na hipótese dos autos, os fatos geradores ocorreram no período de fevereiro e março de 2002, de modo que o lançamento de ofício realizado em 25 de junho de 2007 extrapolou o prazo de 5 anos contados dos fatos geradores, estando o crédito tributário extinto pela decadência.

3. Agravo interno não provido.

(AgInt no AgInt no AREsp 1229609/RJ, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 09/10/2018, DJe 24/10/2018)

O raciocínio é coerente, pois a declaração com ou sem recolhimento espontâneo do tributo, ainda que parcial, dispara a contagem do prazo de homologação tácita, a qual alcança toda a obrigação correspondente ao período. Assim, aquilo que já se encontra quitado pelo pagamento, não pode ser considerado como pendente de homologação e o crédito declarado, ainda que sem o respectivo pagamento, constitui definitivamente a dívida, de modo a não mais se falar em decadência.

Dito de outro modo, a “homologação tácita” não se restringe ao que foi declarado e recolhido. Este crédito já se encontra extinto pelo pagamento, ainda que persista condição resolutória (art. 150, § 1º c.c. art. 156, inciso I do CTN). A “homologação tácita” é a consolidação da declaração prestada pelo contribuinte, como representativa de todas as operações realizadas naquele período correspondente, sobretudo porque a Fazenda Pública silenciou no período legal previsto no § 4º, do art. 150 do CTN, salvo na hipótese de dolo, fraude ou simulação, devidamente comprovados.

Não havendo no presente caso qualquer demonstração, e muito menos, comprovação da ocorrência dos mencionados ilícitos, não há como afastar a incidência da norma.

Por outro lado, com o devido respeito, entendo ser necessário esclarecer o entendimento que compreendo mais adequado acerca da orientação expedida pela PGE/BA, a pretexto de uniformizar a tese jurídica sobre o prazo decadencial dos tributos sujeitos a lançamento por homologação.

O Incidente de Uniformização nº 2016.194710-0, promove uma restrição na eficácia da Súmula Vinculante nº 8, não pretendida pelo Supremo Tribunal Federal, quando dos julgamentos dos precedentes que lhe sustentam (REs 556.664/RS, 559.882/RS, 559.943/RS e 560.626/RS).

Nos debates acerca da modulação dos efeitos do julgado, a proposta formulada pelo Min. Gilmar Mendes e acatada pela maioria foi a seguinte:

“[...] Diante da repercussão que o assunto envolve, eu fiz outras considerações, mas vou poupar o Tribunal dessas considerações sobre o assunto.

Estou acolhendo parcialmente o pedido de modulação de efeitos, tendo em vista a repercussão e a insegurança jurídica que se pode ter na hipótese; mas estou tentando delimitar esse quadro de modo a afastar a possibilidade de repetição de indébito de valores recolhidos nestas condições, com exceção das ações propostas antes da conclusão do julgamento.

Nesse sentido, eu diria que o Fisco está impedido, fora dos prazos de decadência e prescrição previstos no CTN, de exigir as contribuições da seguridade social. No entanto, os valores já recolhidos nestas condições, seja administrativamente, seja por execução fiscal, não devem ser devolvidos ao contribuinte, salvo se ajuizada a ação antes da conclusão do presente julgamento.

Em outras palavras, são legítimos os recolhimentos efetuados nos prazos previstos nos arts. 45 e 46 e não impugnados antes da conclusão deste julgamento.

Portanto, reitero o voto pelo desprovemento do recurso extraordinário, declarando a inconstitucionalidade do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei nº. 1.569 e dos arts. 45 e 46 da Lei nº. 8.212, porém, com a modulação dos efeitos, ex nunc, apenas em relação às eventuais repetições de indébito ajuizadas após a presente data, a data do julgamento.” (g.n)

Como fica claro, a eficácia ex tunc (retroativa) da Súmula Vinculante, somente não atinge os créditos já recolhidos, administrativa ou judicialmente, **salvo se a ação tenha sido ajuizada antes da conclusão do julgamento**, raciocínio também aplicado às eventuais ações de repetição de indébito.

Em outras palavras, somente os créditos que já fossem objeto de execução fiscal ou de ação de repetição de indébito, é que não poderiam ser atingidos pelo entendimento firmado naquele momento. Observe-se que na esfera administrativa, apenas aqueles efetivamente recolhidos e não abarcados por eventual pedido de restituição é que não poderiam mais ser reclamados. Trata-se, inclusive, de proposta inédita de modulação no âmbito do Supremo Tribunal Federal, conforme noticiou a Corte na época (Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=91116&caixaBusca=N>. Acesso 23 fev. 2021).

Logo, não é a data do fato gerador que define o alcance da decadência, como pretende a PGE/PROFIS no Incidente de Uniformização nº 2016.194710-0, **mas a data da distribuição da execução fiscal ou da ação de repetição do indébito**. Entendimento contrário, acabaria por conceder ao órgão estadual a competência para restringir a eficácia da Súmula Vinculante nº 8, o que não me soa razoável, com todo o respeito.

Também não cabe cogitar que o § 2º, do art. 39 do RPAF, tem a capacidade de protrair o marco inicial da decadência, pois, a matéria é de competência exclusiva de lei complementar, conforme art. 146, III, “b” da CF/88. Do mesmo modo, o fato gerador dos tributos também é matéria reservada (art. 146, III, “a” da CF/88), não podendo ser modificado pela técnica de fiscalização adotada pelo Estado da Bahia para as hipóteses de omissão de entrada e/ou saída.

O “Levantamento Quantitativo Por Espécie”, é técnica de auditoria contábil aplicada pela fiscalização tributária, para subsidiar a presunção legal de omissão de receitas. Originalmente, encontra-se previsto no art. 41 da Lei nº 9.430/96, abaixo transcrito:

Art. 41. A omissão de receita poderá, também, ser determinada a partir de levantamento por espécie das quantidades de matérias-primas e produtos intermediários utilizados no processo produtivo da pessoa jurídica.

§ 1º Para os fins deste artigo, apurar-se-á a diferença, positiva ou negativa, entre a soma das quantidades de produtos em estoque no início do período com a quantidade de produtos fabricados com as matérias-primas e produtos intermediários utilizados e a soma das quantidades de produtos cuja venda houver sido registrada na escrituração contábil da empresa com as quantidades em estoque, no final do período de apuração, constantes do livro de Inventário.

§ 2º Considera-se receita omitida, nesse caso, o valor resultante da multiplicação das diferenças de quantidades de produtos ou de matérias-primas e produtos intermediários pelas respectivos preços médios de venda ou de compra, conforme o caso, em cada período de apuração abrangido pela levantamento.

§ 3º Os critérios de apuração de receita omitida de que trata este artigo aplicam-se, também, às empresas comerciais, relativamente às mercadorias adquiridas para revenda.

O Regulamento do Imposto de Renda vigente no período objeto da autuação (Decreto Federal nº 3.000/99), também o reproduzia, senão vejamos:

Art. 286. A omissão de receita poderá, também, ser determinada a partir de levantamento por espécie de quantidade de matérias-primas e produtos intermediários utilizados no processo produtivo da pessoa jurídica (Lei nº 9.430, de 1996, art. 41).

§ 1º Para os fins deste artigo, apurar-se-á a diferença, positiva ou negativa, entre a soma das quantidades de produtos em estoque no início do período com a quantidade de produtos fabricados com as matérias-primas e produtos intermediários utilizados e a soma das quantidades de produtos cuja venda houver sido registrada na escrituração contábil da empresa com as quantidades em estoque, no final do período de apuração, constantes do Livro de Inventário (Lei nº 9.430, de 1996, art. 41, § 1º).

§ 2º Considera-se receita omitida, nesse caso, o valor resultante da multiplicação das diferenças de quantidade de produtos ou de matérias-primas e produtos intermediários pelos respectivos preços médios de venda ou de compra, conforme o caso, em cada período de apuração abrangido pelo levantamento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 41, § 2º).

§ 3º Os critérios de apuração de receita omitida de que trata este artigo aplicam-se, também, às empresas comerciais, relativamente às mercadorias adquiridas para revenda (Lei nº 9.430, de 1996, art. 41, § 3º).

Atualmente, encontra-se previsto no art. 298 do Decreto nº 9.580/2018, que revogou o RIR anterior. Previsões semelhantes também são verificadas na maioria das legislações estaduais e regulamentos do ICMS, com a denominação “auditoria de estoque”, ou “levantamento quantitativo de estoque”.

A Lei nº 7.014/96, menciona expressamente a possibilidade de apuração de omissão de entrada e saídas por meio desta técnica, nos arts. 23-A, inciso II e 23-B, caput, respectivamente. Todavia, a possibilidade de sua utilização não pode ser interpretada como uma obrigação, muito menos possui a capacidade de alterar o fato gerador do tributo ou o momento da sua ocorrência, que também não corresponde à omissão.

A omissão de receitas (de entradas e/ou saídas), é uma situação jurídica posterior à ocorrência do fato gerador do tributo que, quando identificada, possibilita, à fiscalização, lançar de ofício. Contudo, não se confunde com o evento que marca o surgimento da obrigação tributária, ou seja, a omissão de receitas não corresponde à hipótese de incidência tributária, essa sim considerada fato apto a resultar no nascimento de uma obrigação e, conseqüentemente, apta a desencadear o prazo decadencial.

Assim, quando o legislador estadual ou a administração tributária opta pela adoção de determinada prática como técnica de fiscalização, tem evidente conhecimento de que esta escolha não afetará o momento em que o fato gerador ocorreu e muito menos o prazo decadencial, sob pena de condicionar a própria eficácia das normas gerais de direito tributário estabelecidas no Código Tributário Nacional à técnica de fiscalização escolhida pelo administrador e/ou aplicador da norma. Tal não se afigura razoável, principalmente quando é sabido que a declaração que desencadeia o prazo decadencial não se confunde com a escrituração do inventário ao final do exercício.

Até se poderia sustentar, que esta afirmação acaba por reduzir, de certo modo, o tempo que a administração dispõe para realizar o lançamento de ofício. Entretanto, esta percepção somente é válida se considerarmos que sempre a fiscalização será realizada no limite do prazo que tem disponível, o que, ainda que seja possível, não é o mais adequado. Ademais, também só tomariam ares de validade esta defesa se o levantamento quantitativo por exercício fechado fosse a única técnica aplicável para apuração de omissões, o que não me parece a hipótese. Pelo contrário, a própria Portaria nº 445/98, na qual o presente Auto de Infração se baseia, indica a possibilidade de se efetuar o levantamento por exercício aberto.

Ainda, não se deve confundir a situação aqui em discussão com a hipótese de ocorrência de um “fato complexo”, como classificou pioneiramente AMILCAR DE ARAÚJO FALCÃO (*Fato gerador da obrigação tributária*. 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, pp. 70-74) e que decorreria do disposto no art. 105 c.c. art. 116, inciso I do CTN.

É equivocado falar em “fato gerador pendente”, pois é a situação jurídica tributária que se encontra com uma pendência, podendo se tratar de um negócio jurídico condicional, por exemplo, sendo o fato gerador um evento instantâneo, no direito tributário brasileiro, como ensina EDVALDO BRITO (*Direito tributário e constituição: estudos e pareceres*. São Paulo: Atlas, 2016, pp. 111-113).

O equívoco também não passou ileso da análise de PAULO DE BARROS CARVALHO (*Curso de direito tributário*. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p.p. 278-283), que formula contundente crítica à introdução equivocada de institutos alienígenas ao direito tributário brasileiro, sem respeitar as peculiaridades do ordenamento jurídico nacional, além de chamar a atenção para a necessidade de dissociar os elementos políticos que podem contaminar o processo legislativo, com atecnia na redação das normas que regem os contornos jurídicos próprios dos institutos que se pretendia regular, ou seja, aponta erro do legislador ao mencionar “fato gerador” quando a norma não se aplica, por dedução lógica, a regulá-los.

Observe-se que o imposto de renda das pessoas físicas, tributo ao qual normalmente é atribuído o “fato gerador complexo”, tem, na verdade, período próprio para a sua apuração e lançamento (art. 144, § 2º do CTN), dado que sua sistemática contempla uma série de eventos que podem demandar complementação e/ou restituição quando do ajuste realizado na entrega da declaração (art. 7º da Lei nº 9.250/95). No entanto, é devido mensalmente, à medida que os rendimentos e ganhos de capital são percebidos (art. 2º da Lei nº 7.713/88), ou seja, não é seu fato gerador que é “anual”, a sua apuração é que observa esta periodicidade, não havendo dúvidas que basta a ocorrência de um evento em que surja aquisição de disponibilidade financeira para que se considere realizado o seu fato gerador. Em outras palavras, dentro do período de apuração podem ocorrer um ou diversos fatos geradores do tributo, não se caracterizando com um fato “pendente” ou “complexivo”.

Do mesmo modo é o ICMS, cuja legislação específica prevê período de apuração e de recolhimento próprios, e que não se confundem com aquele adotado pela técnica de fiscalização escolhida para apurar eventuais omissões da recorrente, e que tampouco podem ser equiparados ao seu “fato gerador”.

O Livro de Registro de Inventário, especificamente, segundo §§ 6º e 7º, do art. 76 do Convênio SINIEF s/n, de 15 de dezembro de 1970, deve ter a escrituração efetivada dentro de sessenta dias contados da data do balanço patrimonial ao qual as pessoas jurídicas estão obrigadas, por força da legislação do imposto de renda, ou, do último dia do ano civil, para aquelas que não mantêm escrita contábil, dispositivos reproduzidos pela legislação estadual pelo RICMS.

Isso implica dizer, que conforme Regulamento do Imposto de Renda, dependendo do regime de tributação, a escrituração do inventário poderia ocorrer trimestralmente ou anualmente, em se tratando de pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real e, anualmente, no caso de pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido ou optantes pelo Simples Nacional. Não há, contudo, qualquer impedimento legal para que a fiscalização fosse realizada logo após esse prazo.

Portanto, a meu ver, considerada a lavratura do Auto de Infração, encontram-se fulminados pela decadência os créditos tributários decorrentes de fatos geradores ocorridos em momento anterior ao quinquênio que lhe antecedeu. É pacífica a jurisprudência do STJ, no sentido de que, uma vez iniciado o prazo de decadência, este não se suspende e nem se interrompe (*STJ, EREsp 1.143.534/PR, Rel. Ministro ARI PARGENDLER, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe de 20/03/2013*), de maneira que a data em que o contribuinte foi notificado do início de fiscalização não possui interferência no dies a quo decadencial.

Assim, divirjo do Ilmo. Relator, para dar provimento ao recurso para reconhecer a decadência de todos os créditos lançados, cujo fato gerador ocorreu mais de cinco anos antes da data de intimação do contribuinte, ou seja, anteriores a junho de 2013, sendo ainda certo que não podendo

precisar aqueles ocorridos entre esta data e o final do exercício, a improcedência deve abarcar todo o exercício.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado, e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **207101.0001/18-2**, lavrado contra **DAIRY PARTNERS AMÉRICAS BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$110.471,88**, acrescido das multas de 60% sobre R\$7.943,15, e 100% sobre R\$102.528,73, previstas no art. 42, incisos II, “e” e III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Luiz Alberto Amaral de Oliveira, Ildemar José Landin e Rubens Bezerra Soares.

VOTOS DIVERGENTES e EM SEPARADO* - Conselheiros(as): José Rosenvaldo Evangelista Rios, Anderson Ítalo Pereira* e Laís de Carvalho Silva.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 20 de agosto de 2021.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

JOSÉ ROSENVALDO EVANGELISTA RIOS - VOTO DIVERGENTE

ANDERSON ÍTALO PEREIRA - VOTO EM SEPARADO*

LEÔNICIO OGANDO DACAL – REPR. DA PGE/PROFIS