

PROCESSO - A. I. Nº 279757.0009/18-7
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e CENCOSUD BRASIL COMERCIAL LTDA.
RECORRIDOS - CENCOSUD BRASIL COMERCIAL LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0072-04/19
ORIGEM - DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET 02/12/2021

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0275-11/21-VD

EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. MAIOR EXPRESSÃO O DE SAÍDAS. OPERAÇÕES NÃO REGISTRADAS. **a)** LANÇAMENTO DO IMPOSTO NORMAL. Está demonstrada a ocorrência de saídas de mercadorias sem a emissão de documentos fiscais, e por consequência, sem a respectiva escrituração e pagamento do imposto, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado. Razões de defesa elidem em parte a autuação. Razões de defesa elidem em parte a autuação. Erro na transposição de valores no levantamento fiscal. Refeitos os cálculos. Infração subsistente em parte. **b)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. ENTRADAS DE MERCADORIAS. MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. LANÇAMENTO DO IMPOSTO POR RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCIDO. Mercadorias adquiridas de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado. Razões de defesa elidem em parte a autuação. Erro na transposição de valores no levantamento fiscal. Refeitos os cálculos. Infração subsistente em parte. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime. Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recursos de Ofício e Voluntário, contra a decisão de piso que julgou Procedente em Parte o presente Auto de Infração, lavrado em 29/06/2018, o qual exige crédito tributário no valor total de R\$373.548,40, através das seguintes infrações:

INFRAÇÃO 1 - 04.05.02: Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado no ano de 2013, conforme o demonstrativo à fl. 17 dos autos, que faz parte integrante do CD/Mídia de fl. 66. Lançado ICMS no valor de R\$369.024,39, com enquadramento no art. 2º, inciso I; art. 23-B, da Lei nº 7.014/96, c/c art. 83, inc. I, do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012; e art. 13, inc. I, da Portaria nº 445/98.

INFRAÇÃO 2 - 04.05.09: Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias

sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercício fechado, no ano de 2013, conforme o demonstrativo à fl. 17 dos autos, que faz parte integrante do CD/Mídia de fl. 66. Lançado ICMS de R\$4.524,01, com enquadramento no art. 6º, inciso IV; art. 23, inciso II, da Lei nº 7.014/96, c/c art. 217, do RICMS publicado pelo Decreto nº 13.780/2012; e art. 10, inc. I, alínea “b”, da Portaria nº 445/98.

Após a devida instrução processual, a 4ª Junta de Julgamento Fiscal assim decidiu:

VOTO

Inicialmente, constato que o presente Processo Administrativo Fiscal está revestido das formalidades legais no que preceitua o RPAF/99, onde não foi constatada violação ao devido processo legal, sendo os impostos, as multas e suas bases de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos, em que considero suficientes para formação de minha convicção na análise da lide, não ensejando qualquer outra produção de prova na forma do que dispõe o art. 147, inciso I, alínea “a” do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629 de 09/07/99, o qual exerceu o contribuinte seu direito de defesa com plenitude, em dois momentos do PAF, seja em sede de defesa, ou seja, em sede de manifestação à Informação Fiscal, motivo pelo qual entendo que a lide está apta ao seu deslinde.

Preliminarmente o sujeito passivo argüi nulidade da autuação por ocorrência de erro no levantamento do débito fiscal apontado, sob a argumentação de que, além macular o quantum do imposto supostamente devido, ao considerar dado equivocado para estipular a base de cálculo da exação, diz violar o princípio da ampla defesa e do contraditório, por impedir de contestar de forma ampla a autuação.

Entendo não restar razão ao sujeito passivo, vez que, como bem está descrito nas disposições do § 1º, art. 18 do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, as eventuais incorreções, quando da constituição do crédito tributário, não acarretam nulidade da autuação, desde que sejam corrigidas e suprimidas por determinação da autoridade competente, ou pelo próprio autuante, em sede de Informação Fiscal, dando ciência ao sujeito passivo, com a indicação de prazo para se manifestar, querendo, como assim procedeu a unidade Fazendária de circunscrição da defendente, na forma do termo acostado à fl. 132, ao conceder 60 (sessenta) dias, para manifestar, o qual o fez através às fls. 135/180 dos autos.

Afasto, portanto, as arguições de nulidade do Auto de Infração, em tela.

Por outro lado, como preliminar de mérito, o sujeito passivo argui decadência do direito de constituição dos supostos créditos tributários anteriores a 05/07/2013, dado que foi intimado, com ciência do Auto de Infração, em 05/07/2018, o que, ao seu entender, diz ser forçoso reconhecer a ocorrência da extinção do crédito tributário, relativo ao ICMS incidente sobre as operações realizadas até 04/07/2013, já que ultrapassa o prazo decadencial de 5 (cinco) anos, com fundamento no artigo 150, § 4º, CTN.

Entendo, também, não restar razão ao sujeito passivo a arguição de decadência. De fato o Auto de Infração nº 279757.0009/18-7, em análise, foi lavrado em 29/06/2018, com ciência em 05/07/2018, e exige ICMS decorrente de omissão de saídas de mercadorias tributadas apurada mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadoria, isso em relação a infração 1; e por falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária na qualidade de sujeito passivo por substituição decorrente de registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária desacompanhada de documento fiscal, isso em relação a infração 2, referente ao período fiscalizado de 01/01/2013 a 31/12/2013, todavia, todas as duas infrações, com data de ocorrência do fato gerador em 31/12/2013.

Não há, nos autos, qualquer débito lançado no Auto de Infração referentes ao período anterior a 05/07/2013 argüido, pelo defendente, como extintos pela decadência, na forma dos artigos 150, § 4º, e 156, inciso V, do CTN. Na realidade o que se tem de fato gerador é a data de 31/12/2013, seja na infração 1, ou seja na infração 2, em que, pela jurisprudência do CONSEF, teria, o autuante, dado a especificidade das imputações, até o dia 31/12/2018, para constituir o lançamento tributário, que o fez em 29/06/2018.

Afasto, portanto, a arguição de decadência, relativo aos supostos débitos de ICMS referente ao período anterior a 05/07/2013 do Auto de Infração, em tela, por conter apenas fatos geradores com data em 31/12/2013.

Trata-se o presente PAF, de lançamento fiscal de crédito tributário para exigir imposto no montante de R\$373.548,40, relativo a duas irregularidades caracterizadas na inicial às fls. 01/02 dos autos, tendo o autuado apresentado arguições de mérito, discordando integralmente da autuação.

A infração 1 diz respeito a falta de recolhimento do ICMS no valor de R\$369.024,39, relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado no ano de 2013, conforme os demonstrativos à fl. 17 dos autos, que faz parte integrante do CD/Mídia de fl. 66, com enquadramento no art. 2º, inciso I; art. 23-B, da Lei nº 7.014/96, c/c art. 83, inc. I, do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012; e art. 13, inc. I, da Portaria nº 445/98.

A infração 2, também, diz respeito a falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercício fechado, no ano de 2013, conforme o demonstrativo à fl. 17 dos autos, que faz parte integrante do CD/Mídia de fl. 66, com enquadramento no art. 6º, inciso IV; art. 23, inciso II, da Lei nº 7.014/96, c/c art. 217, do RICMS publicado pelo Decreto nº 13.780/2012; e art. 10, inc. I, alínea “b”, da Portaria nº 445/98.

No mérito, em sede de defesa, o sujeito passivo argui a ocorrência de erro no levantamento fiscal. Diz que a Fiscalização realizou o levantamento por etapas, onde considerou o estoque inicial em 01/01/2013, acresceu as compras realizadas no exercício de 2013, comparou com o estoque final e imputou as saídas realizadas no mesmo exercício, chegando ao resultado das supostas omissões de entrada e de saídas. Realizou o levantamento do preço médio e apurou o suposto imposto devido com a aplicação da alíquota devida sobre a base de cálculo apontada, isso em relação a infração 1, quanto a infração 2 acresceu a MVA na forma que dispõe a legislação.

Alega o defendente que os montantes de entradas e saídas realizados no exercício de 2013 e indicados nas colunas H e K, constantes do demonstrativo de débito da autuação, que faz parte integrante do CD/Mídia de fl. 66, deveriam ter sido extraídos de duas planilhas que também fazem parte do levantamento fiscal, as quais indicam os documentos fiscais correspondentes - planilhas “NFE_2013_Cencosud” e “NFS_2013_Cencosud”. Todavia, registra que há um flagrante erro de direito cometido pelo Auditor Fiscal no que tange a indicação dos valores das notas fiscais de saídas constantes da coluna K, acima indicada.

Destaca que, da simples análise dos montantes indicados no levantamento, percebe-se que os valores indicados na coluna H (“Entradas - Compra/Dev”) que foram extraídos da planilha auxiliar “NFE_2013_Cencosud” são os mesmos da coluna K (“Saídas com NF”), os quais deveriam ter sido extraídos da planilha auxiliar “NFS_2013_Cencosud”, ou seja, diz que, ao invés de considerar os valores das notas fiscais de saída indicados na planilha “NFS_2013_Cencosud”, o Auditor Fiscal extraiu em duplicidade os dados das notas fiscais de entrada constantes na planilha “NFE_2013_Cencosud”.

Em sede de Informação o autuante, admite o erro apontado cometido e re-ratifica o levantamento fiscal quanto à correta transcrição das quantidades que deram saídas através do demonstrativo “NFS_2013-Cencosud.xlsx”. Traz aos autos novo Demonstrativo de Débitos de fl. 129 dos autos, que fazem parte integrante do CD/Mídia de fl. 130, em que aponta novas bases de cálculo para as imputações postas no Auto de Infração, em análise, reduzindo o valor do débito da infração 1 de R\$369.024,39 para o valor de R\$199.010,51, e o valor do débito da infração 2 de R\$4.524,01 para o valor de R\$827,60.

Voltando aos autos às fls. 135/180, o sujeito passivo, ao ser dado ciência da Informação Fiscal de fl. 127/129, que teve como resultado a alteração dos débitos lançados na autuação, decorrente do erro apontado em sede de defesa, repisa as mesmas considerações da manifestação da defesa original, trazendo como fato novo a consideração de mérito de que, ao analisar o trabalho fiscal realizado para retificação do auto de infração, constatou que o levantamento quantitativo de estoques contém vícios que distorcem a realidade dos fatos, na medida em que está baseado exclusivamente nas informações transmitidas por meio eletrônico, sem análise da especificidade de cada mercadoria.

Destaca que a atividade comercial de varejo que exerce é permeada por diversas situações específicas que em alguns casos pode distorcer os dados de estoques, tal como aduz ocorrer no presente caso. Diz que o seu estoque é composto por mercadorias com a mesma descrição e do mesmo fabricante, as quais tiveram omissões de entradas e de saídas.

Traz aos autos quadro demonstrativo, que faz parte integrante da manifestação à informação fiscal à fl. 148, indicando algumas mercadorias, que diz distorcer o resultado apontado pela Fiscalização, na apuração do saldo remanescente da autuação, sob a perspectiva de que está sendo considerado o mesmo produto em situação de omissão de entradas e de saídas, o que estaria invalidando o levantamento fiscal.

Vejo não restar razão essa arguição de mérito do defendente. Os exemplos trazidos aos autos para demonstrar tal duplicidade, ou seja, visando demonstrar tal distorção e a consequente exigência indevida do imposto, constante quadro demonstrativo que faz parte integrante da manifestação à informação fiscal à fl. 148, reproduzo a seguir:

Nome do Produto	Ajustes Similares	S T	Estoque Inicial	Entradas		Estoque Final	Saídas		Omissão de		Após Ajustes Similares Omissão de	
				Produção	Compra/Dev		Reais	com N.F.	Entradas	Saídas	Entradas	Saídas
CAMARAO COSTA SUL CONG 400G IOFC	1	1	0,000	0,000	10.800,000	0,000	10.800,000	10.800,000	0,000	0,000	0,000	0,000
CAMARAO COSTA SUL DESC CONG IOF-MCZ 500G	1	1	24,000	0,000	4.632,000	144,000	4.512,000	4.488,000	0,000	24,000	0,000	0,000
CAMARAO GBARBOSA CZ INT PREC CONG 400G	2	1	0,000	0,000	4.221,000	0,000	4.221,000	4.025,000	0,000	196,000	0,000	87,000
CAMARAO GBARBOSA CZ S/C PREC CONG 400G	2	1	0,000	0,000	2.641,000	0,000	2.641,000	2.750,000	109,000	0,000	0,000	0,000
CAMARAO MARES PCZ DESC 41/50 CONG 400G	3	1	0,000	0,000	3.920,000	40,000	3.880,000	3.800,000	0,000	80,000	0,000	8,000
CAMARAO MARES PCZ INT 120/150 CONG 500G	3	1	0,000	0,000	21.328,000	80,000	21.248,000	21.320,000	72,000	0,000	0,000	0,000
CAMARAO MARES S/CAB 111/200 CONG 200G	4	1	0,000	0,000	79.659,000	3.360,000	76.299,000	76.760,000	461,000	0,000	367,000	0,000
CAMARAO MARES S/CAB 91/110 CONG 400G	4	1	0,000	0,000	10.414,000	520,000	9.894,000	9.800,000	0,000	94,000	0,000	0,000
CAMARAO NETUNO PRECOZ DESC 400G	5	1	375,000	0,000	4.750,000	0,000	5.125,000	5.075,000	0,000	50,000	0,000	41,000
CAMARAO NETUNO PRECOZ S/C M 400G	5	1	0,000	0,000	5.841,000	0,000	5.841,000	5.850,000	9,000	0,000	0,000	0,000

Compulsando, portanto, a planilha “Cencosud_2013_Demonstrativo_Omissões”, objeto do CD/Mídia de fl. 130 dos autos, que se relaciona ao levantamento dos débitos da infração 1 e da infração 2 retificado, em sede de Informação Fiscal, vê-se que não procede os argumentos de defesa de que a Fiscalização está acusando omissões de entrada e de saídas para um mesmo produto.

Analizando todos os produtos apontados no quadro acima, vejo tratar de produtos distintos, sejam pela própria descrição, ou seja, pela análise do código do produto omitido no quadro acima, todavia constante da planilha “Cencosud_2013_Demonstrativo_Omissões”, objeto do CD/Mídia de fl. 130 dos autos e utilizado pela Fiscalização no levantamento quantitativo de estoque, objeto das autuações.

Não obstante tal constatação, vê-se, ainda, da análise da planilha “Cencosud_2013_Demonstrativo_Omissões”, que todos os preços médios dos produtos praticados pela defendente no período da ação fiscal, extraído das informações produzidas pelo próprio defendente na EFD, que deu aso ao citado levantamento, são, na sua totalidade, diferentes, o que vem a caracterizar, de fato, não se tratar de mesmo produto, e sim, apenas uma similaridade na sua descrição, sendo diferenciado no levantamento pelo “Código” do produto cadastrado, como a seguir destacado:

Cód. do Produto	Nome do Produto	Preço Médio
‘1137633’	CAMARAO COSTA SUL CONG 400G IQFC	11,88
‘1131238’	CAMARAO COSTA SUL DESC CONG IQF-MCZ 500G	21,00
‘1252064’	CAMARAO GBARBOSA CZ INT PREC CONG 400G	8,44
‘1252065’	CAMARAO GBARBOSA CZ S/C PREC CONG 400G	14,38
‘1408549’	CAMARAO MARES PCZ DESC 41/50 CONG 400G	22,90
‘1407070’	CAMARAO MARES PCZ INT 120/150 CONG 500G	9,91
‘1408551’	CAMARAO MARES S/CAB 111/200 CONG 200G	4,90
‘1408550’	CAMARAO MARES S/CAB 91/110 CONG 400G	11,24
‘1195051’	CAMARAO NETUNO PRECOZ DESC 400G	28,87
‘1194751’	CAMARAO NETUNO PRECOZ S/C M 400G	17,10

Logo, não logra êxito a manifestação da defesa de que o autuante está considerando no seu levantamento produtos em duplicidades, o que diz distorcer o resultado apontado pela Fiscalização na apuração do saldo remanescente da autuação.

Isto posto, alinho-me ao levantamento do autuante, em sede de Informação Fiscal, que alterou os valores exigidos de R\$369.024,39 e R\$4.524,01, para os valores de R\$199.010,51 e R\$827,60, relativos as infrações 1 e 2, respectivamente.

Quanto a outra arguição de mérito do defendente de que os levantamentos da autuação, seja em relação a infração 1, seja a infração 2, contem vícios que distorcem a realidade dos fatos na medida em que está baseado exclusivamente nas informações transmitidas por meio eletrônico, sem análise das especificidades de cada produto, vejo, também, não lograr êxito.

Vê-se que o levantamento quantitativo de estoque, de fato, é embasado nas informações transmitidas por meio eletrônico, relativa a Escrituração Fiscal Digital (EFD), todavia a fiscalização, além de, também, amparar seus papéis de trabalhos em informações trazidas de outros módulo do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), como o de Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), faz constar do CD/Mídia de fl. 130, elementos outros, no formato de Planilha Excel, que atestam as imputações do Auto de Infração, em lide; demonstrativos este, que permitem ao sujeito passivo defender da acusação imputada, a exemplo do “quadro demonstrativo dos produtos objeto do levantamento”, com a identificação do “Código do Produto do Sistema Interno da Empresa” e o “Código do Produto Correlato” utilizado no levantamento, entre outros necessários ao desenvolvimento do roteiro da auditoria, objeto da ação fiscal, o que o fez com plenitude.

Por outro lado, a análise das especificidades de cada produto, como arguido pela defesa, no desenvolvimento do roteiro de auditoria, um elemento necessário para a manutenção da autuação, vejo não proceder, dado que tal análise é uma atitude intrínsecas do trabalho da Fiscalização, que pode utilizar ou não no desenvolvimento da ação fiscal, não sendo elemento motivador de arguição de improcedência ou nulidade da autuação a ausência de sua utilização no procedimento fiscal.

Em sendo assim, não vendo qualquer outra arguição de mérito do defendente sobre os saldos remanescentes das infrações 1 e 2, seja de base de cálculo, fundamentação, ou da MVA utilizada no caso da infração 2, entendo restar procedentes os saldos remanescentes das autuações na forma do demonstrativo de fl. 129 dos autos, em que reduz o valor do débito da infração 1 de R\$369.024,39 para o valor de R\$199.010,51, e o valor do débito da infração 2 de R\$4.524,01 para o valor de R\$827,60.

Por todo o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração em tela.

Nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a” do RPAF/99, a referida Junta de Julgamento Fiscal recorreu de ofício da presente decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF.

Quanto aos valores remanescentes, o sujeito passivo interpôs o presente recurso voluntário, objetivando a reapreciação da decisão, alegando o que segue:

Inicialmente, informa a tempestividade da peça recursal e tece um breve relato dos fatos.

Nas razões de mérito, aponta ocorrência de erro que torna nulo o lançamento, afirmando que que o Auditor Autuante expressamente concordou com o erro cometido na lavratura do auto de infração ao considerar bases imponíveis inaplicáveis ao caso presente, configurando claro erro de direito.

Aduz que o trabalho fiscal foi pautado em levantamento de quantitativo de estoques por exercício fechado, cujo cálculo do tributo, conforme planilha “Cópia de Cencosud_2013_Demonstrativo_Omissões (3)”, que acompanhou o auto de infração original, foi realizado por etapas, da seguinte forma:

- a) considerou o estoque inicial em 01/01/2013;
- b) acresceu as compras realizadas no exercício de 2013;
- c) imputou as saídas realizadas no mesmo exercício;
- d) comparou com o estoque final informado pela Contribuinte, chegando ao resultado das supostas omissões de entradas e de saídas;
- e) realizou o cálculo do preço médio, acresceu a MVA e calculou o suposto imposto devido.

Salienta que os montantes de entradas e saídas (itens b e c), realizados no exercício de 2013 e indicados nas colunas H e K, deveriam ter sido extraídos de duas planilhas que também fazem parte do levantamento fiscal, as quais indicam os documentos fiscais correspondentes – planilhas “NFE_2013_Cencosud” e “NFS_2013_Cencosud”, o que de fato incontroverso e reconhecido pelo Auditor Autuante, não ocorreu.

Afirma que o Auditor Autuante considerou idêntica base de entrada e de saída, ou seja, utilizou a mesma planilha ou invés de bases diferentes. Assim, ao oposto de considerar os valores das notas fiscais de saída indicados na planilha “NFS_2013_Cencosud”, o Auditor extraiu em duplicidade os dados das notas fiscais de entrada constantes na planilha “NFE_2013_Cencosud”.

Portanto, ao deixar de considerar a base de dados correta para a apuração do suposto crédito tributário, está-se diante da ocorrência de “erro de direito” cuja essência torna nula a imposição fiscal e não permite retificação ou convalidação.

Entende que não restam dúvidas, portanto, que o equívoco praticado pelo Auditor Fiscal configura “erro de direito”, na medida em que macula o quantum do tributo supostamente devido, ao considerar dado equivocado para a estipulação da base de cálculo da exação, manchando com o vício de nulidade auto de infração.

Salienta a decadência dos períodos anteriores a 05/07/2013, ainda que a sistemática de levantamento por exercício fechado englobe todo o período anual, é importante que esse seja realizado dentro do prazo decadencial de 5 anos, disposto no §4º, do artigo 150 do CTN, quando se tratar de imposto sujeito ao lançamento por homologação, como é o caso do ICMS.

Aduz ainda, que ao analisar o trabalho fiscal realizado para retificação do auto de infração, a Contribuinte constatou que o levantamento quantitativo de estoques contém vícios que distorcem a realidade dos fatos, na medida em que está baseado exclusivamente nas informações transmitidas por meio eletrônico, sem análise da especificidade de cada mercadoria.

Alega que no levantamento quantitativo de estoques ora apresentado é possível destacar mercadorias idênticas que tiveram ao mesmo tempo omissões de entradas e de saídas, o que comprova, de plano, a distorção ocorrida no lançamento realizado pelo Fisco, como pode ser visto no exemplo abaixo:

Nome do Produto	Ajustes	Estoque	Entradas		Estoque	Saídas
BLANQUET SADIA PERU LIGHT INT PESO		1655,468	0,000	1.187,400	0,000	1.842,868
BLANQUET SADIA PERU LIGHT PESO (Div. descr.)		170,700	0,000	7.434,894	5,600	7.499,994
CAMARAO NETUNO PRECOZ DESC 400G	5	1375,000	0,000	4.750,000	0,000	5.125,000
CAMARAO NETUNO PRECOZ S/C M 400G	5	10,000	0,000	5.841,000	0,000	5.841,000
FILE MERLUZA ALASCA NETUNO 1KG (Div. descr.)	15	210,000	0,000	11.210,000	30,000	11.190,000
FILE MERLUZA CONG KG	15	20,000	0,000	20.334,000	6.818,000	13.516,000
FILE PEITO FRANGO COPACOL BD 1KG		33.348,000	0,000	40.529,000	648,000	43.229,000
FILE PEITO FRANGO COPACOL CONG		36.018,000	0,000	31.110,000	51,000	37.077,000

Assevera, que visando demonstrar tais distorções e a consequente exigência indevida do ICMS, a Contribuinte elaborou a planilha contendo a indicação de todos os produtos e ajustes propostos, a qual foi apresentada em mídia digital que acompanhou a resposta à manifestação fiscal (arquivo denominado “Cencosud_2013_Demonstrativo_Omissões – Similaridades”), e que segue novamente com o presente recurso (Doc. 2 do CD anexo).

Repisa a necessidade de realização de diligência para apuração do quanto demonstrado, e por fim, requer seja anulado o presente auto de infração, ante a inequívoca presença de erro de direito que acarreta a nulidade do lançamento fiscal, na medida em que não permite retificação, determinando-se o consequente cancelamento do crédito tributário nele exigido.

Alternativamente, na remota hipótese dessa Colenda Câmara de Julgamento não entender pela anulação imediata do auto de infração, requer seja deferido o pedido de realização de diligência fiscal para comprovação das distorções no levantamento do estoque e da decadência e após, seja dado integral provimento ao Recurso Voluntário, reformando-se parcialmente a decisão recorrida, para julgar improcedente o auto de infração.

Em sessão de julgamento realizada em 10/07/2020, tendo em vista a alteração do §1º, do art. 3º da Portaria nº 445/98, esta 1ª CJF decidiu converter o feito em diligência ao autuante para que fossem consideradas as perdas, roubos e extravios, no percentual estipulado pela norma.

Em resposta, o autuante informou que a alteração se aplica tão somente aos varejistas, sendo que o estabelecimento autuado se trata de um “CD DE FRIOS”, sendo a atividade principal de ATACADO.

VOTO

O presente Auto de Infração, imputa ao contribuinte o cometimento de duas infrações, quais sejam:

INFRAÇÃO 1 - 04.05.02: Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado no ano de 2013, conforme o demonstrativo à fl. 17 dos autos, que faz parte integrante do CD/Mídia de fl. 66. Lançado ICMS no valor de R\$369.024,39, com enquadramento no art. 2º, inciso I; art. 23-B, da Lei nº 7.014/96, c/c art. 83, inc. I, do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012; e art. 13, inc. I, da Portaria nº 445/98.

INFRAÇÃO 2 - 04.05.09: Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercício fechado, no ano de 2013, conforme o demonstrativo à fl. 17 dos autos, que faz parte integrante do CD/Mídia de fl. 66. Lançado ICMS de R\$4.524,01, com enquadramento no art. 6º, inciso IV; art. 23, inciso II, da Lei nº 7.014/96, c/c art. 217, do RICMS publicado pelo Decreto nº 13.780/2012; e art. 10, inc. I, alínea “b”, da Portaria nº 445/98.

Inicialmente, quanto a nulidade do Auto de Infração mencionado, observo que o mesmo não deve prosperar, tendo em vista que as correções realizadas pelo autuante, durante a instrução do processo, não maculam o auto de infração. Muito pelo contrário, observo que os equívocos da autuação se trata de um erro de fato, o qual foi devidamente corrigido, conforme demonstram a

análise e revisão realizada pela autuação, tendo a recorrente se manifestado em todas as oportunidades que lhe foram dadas, em consonância com os princípios do contraditório e da ampla defesa.

Em relação à decadência apontada, observo que descabe o pleito da recorrente, tendo em vista que, em se tratando de levantamento quantitativo de estoque em regime fechado, a data a ser considerada é a do fechamento da análise do levantamento, que se dá no último dia do ano calendário, no caso 31/12/2013, descabendo a afirmação de que estariam decadenciados os períodos anteriores a 31/07/2013.

Ademais, alega a recorrente a necessidade de realização de diligência para apuração das questões trazidas, a título de distorção ocorrida no lançamento realizado pelo Fisco. Compulsando a planilha apresentada, observo que descabe o pleito da recorrente, tendo em vista que o processo se encontra revestido de todos os elementos para a devida apreciação do mérito e os itens novamente trazidos já foram devidamente apreciados.

Quanto à diligência realizada para a consideração das perdas e roubos, com base na alteração da Portaria nº 445/98, dois pontos importantes foram trazidos pelo autuante: a) a atividade principal da empresa é comércio atacadista de mercadorias em geral, sendo o estabelecimento autuado um “CD DE FRIOS”; b) a recorrente realiza as baixas do seu estoque através das operações sob CFOP 5927, cujos registros encontram-se no demonstrativo de notas fiscais de saída (fl. 66), e que foram consideradas no levantamento quantitativo de estoque realizado.

Quanto ao recurso de ofício, vislumbro que as correções realizadas pelo autuante no levantamento fiscal quanto à correta transcrição das quantidades que deram saídas através do demonstrativo “NFS_2013-Cencosud.xlsx”, as quais dizem respeito a matéria de prova eminentemente fática, os novo Demonstrativo de Débitos de fl. 129 dos autos, que fazem parte integrante do CD/Mídia de fl. 130, em que aponta novas bases de cálculo para as imputações postas no Auto de Infração, em análise, reduzindo o valor do débito da infração 1 de R\$369.024,39 para o valor de R\$199.010,51, e o valor do débito da infração 2 de R\$4.524,01 para o valor de R\$827,60, encontram-se em consonância com a verdade material dos fatos, razão pela qual entendo pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício.

Em relação à análise das razões de mérito, observo que não merece qualquer reparo a decisão de piso, tendo em vista que todos os preços médios dos produtos praticados pela defendente no período da ação fiscal, extraído das informações produzidas pelo próprio defendente na EFD, são, na sua totalidade, diferentes, não se tratando de mesmo produto, mas de uma similaridade na sua descrição, sendo diferenciado no levantamento pelo “Código” do produto cadastrado.

Assim, comungo do entendimento da junta de que o levantamento do autuante, em sede de Informação Fiscal, que alterou os valores exigidos de R\$369.024,39 e R\$4.524,01, para os valores de R\$199.010,51 e R\$827,60, relativos às infrações 1 e 2, já considera os equívocos trazidos pela recorrente, razão pela qual, descabe a alegação de cancelamento do auto de infração.

Deste modo, pelo exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, mantendo inalterada a decisão de piso.

DIVERGÊNCIA QUANTO À DECADÊNCIA

Com o devido respeito, dirijo da nobre relatora 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, pois, 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 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 Sumula 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 desprovimento 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 pelos respectivos preços médios de venda ou de compra, conforme o caso, em cada período de apuração abrangido pelo 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 têm evidente conhecimento de que esta escolha não afetará o momento em que o fato gerador ocorreu ou 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 legislador e/ou aplicador da norma, o que não seria 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 tomaria 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 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 da Ilma. Relatora, para dar provimento parcial 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 julho 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.

VOTO DIVERGENTE I

O presente processo tem por motivo a cobrança determinada pela autoridade fiscal, no sentido de que a Recorrente efetue recolhimento do ICMS sobre supostas omissões de entradas de mercadorias, tomando por base o levantamento quantitativo de estoques em **“exercício fechado”**, assim como o ICMS Antecipação sobre parte destas mercadorias, infrações assim identificadas:

INFRAÇÃO 1 - 04.05.02:

Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de saídas de

mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado no ano de 2013, conforme o demonstrativo à fl. 17 dos autos, que faz parte integrante do CD/Mídia de fl. 66. Lançado ICMS no valor de R\$369.024,39, com enquadramento no art. 2º, inciso I; art. 23-B, da Lei nº 7.014/96, c/c art. 83, inc. I, do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012; e art. 13, inc. I, da Portaria nº 445/98.

INFRAÇÃO 2 - 04.05.09:

Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercício fechado, no ano de 2013, conforme o demonstrativo à fl. 17 dos autos, que faz parte integrante do CD/Mídia de fl. 66. Lançado ICMS de R\$4.524,01, com enquadramento no art. 6º, inciso IV; art. 23, inciso II, da Lei nº 7.014/96, c/c art. 217, do RICMS publicado pelo Decreto nº 13.780/2012; e art. 10, inc. I, alínea “b”, da Portaria nº 445/98.

Dentro do entendimento que tenho sobre o tema, muito embora tenha o relator do processo delineado tese de Procedência do Auto de Infração, permito-me divergir, pelas razões que passo a expor.

Inicialmente, é de se buscar o entendimento do que venha a ser “estoques”, que, em definição simples, pode-se conceituar como sendo os produtos que uma empresa tem à sua disposição, basicamente, para comercializar com seus clientes.

Sob o ponto de vista de administração dos estoques, destaca-se a forma como os mesmos são registrados e apresentados para fins gerenciais e fiscais, o que ocorre através controles das próprias empresas, devendo os mesmos obedecer ao que determinam as legislações específicas.

O Livro de Registro de Inventário, obrigatório para todos aqueles contribuintes que exercitam operações industriais, comerciais ou correlatas, destina-se a demonstrar a posição dos “estoques” em determinada data e serve como base para análises gerenciais dos administradores, assim como, é utilizado pelo fisco para verificações quanto à sua movimentação e possíveis infrações por omissão de vendas ou compras, o que implica em falta de recolhimento de tributo aos cofres públicos.

No entendimento do autuante, acatado pela junta julgadora e mantida pelo ilustre relator, o levantamento físico dos estoques deve ser efetuado no lapso temporal de 01 de janeiro a 31 de dezembro de um ano calendário, sua conceituação de “exercício fechado”, não importando a prerrogativa que tem o contribuinte de efetuar tais apurações em períodos mensais, trimestrais ou anuais, em conformidade com modalidade tributária que utilize.

Como um dos argumentos que justificariam a apuração dentro de seu conceito de exercício fechado, argumentam as autoridades fiscalizadoras que desta forma está o contribuinte sendo beneficiado, em vista de a data do fato gerador ser postergada para o último dia do exercício fiscalizado, quando, caso se utilize outros períodos, esta data seria retroagida prejudicando assim o contribuinte.

Afora o entendimento manifestado pelo ilustre relator, devo analisar a matéria à luz da legislação, iniciando pela própria legislação baiana que, através a Lei nº 7.014/96, em seu artigo 23-A, ao definir as presunções de omissões de saídas, assim define:

Art. 23-A. Nos casos de presunção de omissão de saídas ou de prestações, a base de cálculo do ICMS é:

(...)

II - na hipótese de omissão de entradas apurada pelo Fisco por meio de levantamento quantitativo de estoque:

a) o custo médio das compras no último mês de aquisição da mesma espécie de mercadoria no período considerado;

b) inexistindo aquisição da mercadoria no período fiscalizado, o custo médio unitário constante do inventário final do período considerado;

- c) *inexistindo estoque final da mercadoria no período fiscalizado, o custo médio unitário constante do inventário inicial do período considerado;*
- d) *inexistindo estoque inicial da mercadoria no período fiscalizado, o preço médio das saídas praticado pelo contribuinte no último mês em que a mercadoria houver sido comercializada no período fiscalizado, deduzido da margem de valor adicionado constante no inciso I do § 1º do art. 22 desta Lei;*
- e) *quando o custo unitário não for conhecido, o custo médio praticado por outro estabelecimento da mesma praça, em relação ao último mês do período objeto do levantamento.”;*

É de se notar, que o preceito legal não estabelece datas específicas para o levantamento dos estoques físicos, mas sim, faz referência **“período considerado”** e, mais ainda, o artigo 23-B, tratando das omissões de saídas, estabelece:

Art. 23-B. *Nos casos de apuração de omissão de saídas apurada pelo Fisco por meio de levantamento quantitativo de estoque, a base de cálculo do ICMS é:*

I - o preço médio das saídas praticado pelo contribuinte no último mês em que a mercadoria houver sido comercializada no período fiscalizado;

II - inexistindo documentos fiscais relativos às saídas das mercadorias no período fiscalizado:

a) o custo médio das entradas no último mês em que a mercadoria houver sido adquirida no período fiscalizado, acrescido da margem de valor adicionado constante no inciso I do § 1º do art. 22 desta Lei;

b) inexistindo documento fiscal de aquisição das mercadorias no período fiscalizado:

1. o custo médio unitário constante do inventário final do período considerado, acrescido da margem de valor adicionado constante no inciso I do § 1º do art. 22 desta Lei;

2. inexistindo inventário final do período considerado, o custo médio unitário constante do inventário inicial do referido período, acrescido da margem de valor adicionado constante no inciso I do § 1º do art. 22 desta Lei;

c) quando não forem conhecidos os valores mencionados nos itens anteriores, o preço médio praticado em outro estabelecimento da mesma praça, em relação ao último mês do período objeto do levantamento.”;

E nada mais fala a Lei nº 7.014/96, sendo objeto de referência no RICMS, que ao se reportar ao Livro de Registro de Inventário diz no artigo 225:

Art. 225. *O livro Registro de Inventário, modelo 7, destina-se aos contribuintes optantes pelo Simples Nacional para arrolar, pelos seus valores e com especificações que permitam sua perfeita identificação, as mercadorias, as matérias-primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagem, os produtos manufaturados e os produtos em fabricação existentes no estabelecimento na data do balanço (Conv. S/Nº, de 15/12/70)*

§ 6º *Se a empresa não mantiver escrita contábil, o inventário será levantado, em cada estabelecimento, no último dia do ano civil.*

Estanca aí a prerrogativa do Estado em estabelecer data para o “levantamento físico dos estoques em exercício fechado”, haja vista que o tema está definido na Escrituração Fiscal Digital, a que estão obrigados todos os contribuintes não enquadrados no regime do Simples Nacional. Na EFD, obrigatoriamente, os estoques são identificados através a movimentação das mercadorias,

Como se vê, por não restar competência para estabelecer datas de registros dos estoques, a não ser para contribuintes enquadrados no Simples Nacional, sabiamente, a legislação baiana omite-se, como não podia deixar de ser, de forma que, em face desta incompetência, o tema deve ser tratado com base em outras legislações, no caso, de âmbito federal, com o atendimento às determinações da legislação contábil.

O levantamento e acompanhamento dos estoques das empresas tem como objetivo o conhecimento dos seus valores e, através o confronto com as operações realizadas, tomar conhecimento dos resultados operacionais e financeiros das mesmas e, a forma de assim proceder, está definida nos CPCs e Resoluções do Conselho Federal de Contabilidade, quanto ao aspecto conceitual, e na legislação do Imposto de Renda, quanto ao aspecto tributário.

A apuração de resultados das empresas, utilizado para fins de tributação pelo Imposto de Renda e

cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido está definida no Regulamento do Imposto de Renda, atualizado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, que, definindo a utilização do Livro de Inventário, assim estabelece no artigo 276:

Art. 276. No livro de inventário deverão ser arrolados, com especificações que facilitem a sua identificação, as mercadorias, os produtos manufaturados, as matérias-primas, os produtos em fabricação e os bens em almoxarifado existentes na data do balanço patrimonial levantado ao fim de cada período de apuração (Lei nº 154, de 1947, art. 2º, § 2º).

Ao tratar do Levantamento Quantitativo por Espécie o RIR, como meio de verificar a omissão de receitas, assim determina no artigo 298:

Art. 298. 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, caput).

§ 1º Para os fins do disposto neste artigo, será apurada a diferença, positiva ou negativa, entre a soma das quantidades de produtos no início do período com a quantidade de produtos fabricados com as matérias-primas e os 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, na hipótese prevista no caput, o valor resultante da multiplicação das diferenças de quantidade de produtos ou de matérias-primas e produtos intermediários pelos 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).

Como definido, o período de apuração para o levantamento dos estoques não se restringe ao ano calendário, pondo por terra a pretensão das autoridades fiscalizadoras baiana e o entendimento do ilustre relator, ao considerar homogêneos os períodos de apurações efetuados pelos contribuintes.

Teriam razão os representantes do fisco, caso se tratasse de análise feita sobre contribuintes que apurem seus resultados com base no Lucro Presumido, pois, assim, estaria amparado pelo que determina o Regulamento do Imposto de Renda no artigo 600, como abaixo se apresenta:

Art. 600. A pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido deverá manter (Lei nº 8.981, de 1995, art. 45, caput):

I - escrituração contábil nos termos da legislação comercial;

II - Livro Registro de Inventário, do qual deverão constar registrados os estoques existentes no término do ano-calendário;

A regulamentação do que dispõe o RIR está contida no que determina a Instrução Normativa da Receita Federal nº 1700, de 14 de março de 2017, que assim determina no artigo 49:

Art. 49. Para efeitos do disposto no art. 47, considera-se:

I - período em curso aquele compreendido entre 1º de janeiro ou o dia de início de atividade e o último dia do mês a que se referir o balanço ou balancete;

(...)

§ 2º Para fins de determinação do lucro líquido a pessoa jurídica deverá promover, ao final de cada período de apuração, levantamento e avaliação de seus estoques, segundo a legislação específica, dispensada a escrituração do livro “Registro de Inventário”.

§ 3º A pessoa jurídica que tiver registro permanente de estoques, integrado e coordenado com a contabilidade, estará obrigada a ajustar os saldos contábeis pelo confronto com a contagem física somente ao final do ano-calendário ou no encerramento do período de apuração, nos casos de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividade.

Reafirmo que a apuração dos estoques, obrigatoriamente, é feita “**no encerramento do período de apuração**”, que está definido pela mesma Instrução Normativa no artigo 50, como a seguir transcrito:

Art. 50. A demonstração do lucro real e a demonstração do resultado ajustado relativas ao período abrangido pelos balanços ou balancetes a que se referem os arts. 47 a 49 deverão ser informadas no Lalur de que trata o art. 310, observando-se o seguinte:

I - a cada balanço ou balancete levantado para fins de suspensão ou redução do IRPJ e da CSLL o contribuinte deverá determinar um novo lucro real e um novo resultado ajustado para o período em curso, desconsiderando aqueles apurados em meses anteriores do mesmo ano-calendário;

O reconhecimento tácito da legislação baiana quanto ao tema está ainda definido na Portaria nº 445, de 10 de agosto de 1998, alterada pelas Portarias nºs 159/19 e 001/20, muito embora não se aplique à Recorrente, por não se tratar de estabelecimento varejista, que no seu artigo 1º assim determina:

Art. 1º O levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias constitui modalidade de procedimento fiscal destinado a conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuinte, num determinado período, tomando-se como pontos de referência os inventários inicial e final do período considerado, levando-se em conta tanto as quantidades de mercadorias como a sua expressão monetária.

Tratando do tipo de levantamento de estoques a ser realizado, assim define a portaria:

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 início e no fim do período a ser fiscalizado;

É a Recorrente empresa tributada com base no Lucro Real e entregou ao Estado os seus estoques mensalmente o que me leva a afirmar que, no caso, sabendo o autuante que o período fiscalizado estaria em parte abarcado pela decadência com base no que dispõe o CTN, no artigo 150, laborou em erro, aliás acatado pela junta julgadora e mantido pelo ilustre relator, ao realizar apuração de estoques no período compreendido entre 01 de janeiro de 31 de dezembro de 2013, o que leva à improcedência da autuação.

Desta forma, convicto do entendimento que tenho, dou PROVIMENTO ao Recurso Voluntário apresentado pela Recorrente e julgo IMPROCEDENTE o auto de infração em apreço.

VOTO DIVERGENTE II

Com o devido respeito, divirjo da nobre relatora 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, pois, 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 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, ou 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 legislador e/ou aplicador da norma, o que não seria 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 tomaria 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 da Ilma. Relatora, para dar provimento parcial ao recurso para reconhecer a decadência de todos os créditos lançados, cujo fato gerador ocorreu mais de cinco antes da data de intimação do contribuinte, ou seja, anteriores a julho 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.

VOTO EM SEPARADO

O presente Auto de Infração foi lavrado em 29/06/2018, e o lançamento foi feito com data presumida do fato gerador em 31.12.2013, já que em se constatando omissão de saídas tributadas, mediante o levantamento quantitativo de estoques, é impossível ao fisco saber em que datas precisamente, tais omissões ocorreram.

O fisco faz o levantamento com base no estoque inicial, entradas, saídas e no estoque final declarado no dia 31.12.2013. Refuto aqui os argumentos colocados durante a sessão de que pelo Imposto de Renda o inventário é trimestral, e assim deveria proceder o fisco no levantamento quantitativo de estoques, por atentar contra a autonomia dos estados quando à legislação de imposto que constitucionalmente é de sua competência. Não há em absoluto, obrigação do Estado da Bahia em se submeter a regras procedimentais de tributos federais. A União quando obriga o contribuinte a fazer estoques trimestrais o faz por características próprias e necessárias à fiscalização do tributo federal correspondente. Da mesma forma, não teria a União de se submeter às regras procedimentais do ICMS, visto que um ente não pode invadir a competência tributária de outro.

Obviamente, sendo os fatos geradores levados pelo procedimento para o último dia do ano de 2013, só em 01.01.2019, estaria concluído o período decadencial de 5 anos, conforme parágrafo 4º, do art. 150 do CTN.

É preciso deixar claro o seguinte: qualquer que fosse a data comprovada da omissão de saídas (ainda que em janeiro de 2013), ainda assim, o auto lavrado em 29.06.2018, mais de 5 anos do fato gerador (65 meses antes), ainda assim, não implicaria em decadência, pela seguinte razão, adiante exposta.

É que sobre essa questão, a PROCURADORIA ESTADUAL (PGE/PROFIS), por meio do Incidente de Uniformização PGE nº 2016.194710-0, firmou entendimento de que:

- 1) conta-se o prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no **art. 150, § 4º do CTN, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário (entendendo-se como tal as operações e prestações tributáveis), apura o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento do imposto em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas.**
- 2) Conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, com fundamento no Art. 173, I do CTN, quando:
 - a. o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, mas não efetua o respectivo pagamento;
 - b. o contribuinte não declara a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omite a realização da operação ou prestação tributável;**
 - c. o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, efetua o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente, o Fisco verifica que o valor recolhido foi menor que o efetivamente devido em virtude da configuração de dolo, fraude ou simulação

Nesta lide, **o fato de o contribuinte ter omitido operações tributáveis** mediante constatação em levantamento quantitativo de estoques, se enquadra no item b da segunda hipótese do prazo decadencial, quando se aplica o art. 17, I do CTN.

Assim, se tornaria para efeitos de decadência totalmente irrelevante o procedimento ser anual, trimestral ou até mesmo mensal, pois uma omissão detectada em janeiro de 2013, o prazo decadencial não contaria a partir da data de janeiro de 2013, mas a partir do primeiro dia do exercício subsequente, 1º de janeiro de 2014, pois efetivamente na ausência de notas fiscais de

saída de mercadorias, o fisco simplesmente não teria nada o que homologar, pois o prazo do art. 150, é claro quando diz que o “contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário”, e como já exposto, o contribuinte, no caso de uma omissão de saídas de mercadorias, não declarou fato algum.

Por outro lado, tal data escolhida para o lançamento, se em 31.12.2013 ou 31.01.2013, em nada altera o prazo decadencial, por se enquadrar na hipótese do art. 173 (a ausência de declaração do fato gerador, já que constatada pela omissão de saídas), a data ficta de todas as omissões em 31.12.2013, só beneficia o recorrente, pois os acréscimos moratórios de fevereiro a dezembro deixaram de correr em benefício da Fazenda Pública, caso o lançamento fosse efetuado em janeiro.

Face o exposto, acompanho a relatora quanto questão decadencial, pois no caso fica evidenciado que se subsume à hipótese do art. 273 do CTN, e NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de ofício interposto, e em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso voluntário apresentado, e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **279757.0009/18-7**, lavrado contra **CENCOSUD BRASIL COMERCIAL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento de imposto no valor total de **R\$199.838,11**, acrescido das multas de 60% sobre R\$827,60, e 100% sobre R\$199.010,51, previstas no art. 42, incisos II, “d” e III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores pagos, observando o devido parcelamento.

VOTOS VENCEDOR e EM SEPARADOS* – Conselheiros: Laís de Carvalho Silva, Luiz alberto Amaral de Oliveira, Ildemar José Landin* e Rubens Bezerra Soares.

VOTOS DIVERGENTES I** E II*** – Conselheiros(as): José Rosivaldo Evangelista Rios** e Anderson Ítalo Pereira***.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 17 de setembro de 2021.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

LAÍS DE CARVALHO SILVA - RELATORA

JOSÉ ROSENVALDO EVANGELISTA RIOS - VOTO DIVERGENTE I

ANDERSON ÍTALO PEREIRA - VOTO DIVERGENTE II

ILDEMAR JOSÉ LANDIN - VOTO EM SEPARADO

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS