

**PROCESSO** - A. I. Nº 279757.0009/18-7  
**RECORRENTE** - CENCOSUD BRASIL COMERCIAL LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - PEDIDO DE RECONSIDERAÇÃO – Acórdão 1ª CJF nº 0275-11/21-VD  
**ORIGEM** - DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 27/07/2022

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0160-11/22-VD

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. **a)** OMISSÃO DE SAÍDAS MAIOR QUE A DE ENTRADAS. LANÇAMENTO DO IMPOSTO NORMAL. **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. INADMISSIBILIDADE DO RECURSO. FALTA DE REQUISITO. O requisito ou pressuposto para a admissibilidade do Pedido de Reconsideração é que a Decisão da Câmara de Julgamento Fiscal tenha reformado, no mérito, em julgamento de Recurso de Ofício, a de 1ª Instância em Processo Administrativo Fiscal, o que não ocorreu. Acusação subsistente em parte. Mantida a Decisão recorrida. Pedido **NÃO CONHECIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Pedido de Reconsideração interposto contra a Decisão da 1ª CJF (Acórdão CJF nº 0275-11/21- VD) que Negou Provimento ao Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão 4ª JJF nº 0072-04/19, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 29/06/2018 o qual exige o valor original de R\$373.548,40, pelo cometimento 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 decisão de Primeira Instância, (fls. 159 a 168), o contribuinte ingressou com Recurso Voluntário (Fls. 180 a 197) e a JJF remeteu o PAF para Recurso de Ofício, em função da redução do valor para R\$199.838,11 que foi apreciado e julgado conforme voto abaixo transcrito, na sessão do dia 17.09.2021.

## 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, 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 complementar 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 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 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, sabidamente, 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, consequentemente, 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, dirijo 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 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.

Inconformado, ingressou com Pedido de Reconsideração (fls. 255 a 258), onde argumenta que esta Câmara de Julgamento Fiscal, por maioria, negou provimento ao Recurso Voluntário, afastando a tese do erro de direito bem como a decadência, essa última sob o fundamento de que não se aplicaria a regra contida no Art. 150, § 4º do CTN.

Diz que o resultado proferido, especialmente no que tange à decadência, é contrário à melhor doutrina e à jurisprudência pacificada no âmbito do STJ e do TJ do Estado da Bahia, citando a exemplo algumas decisões: STJ Agint no REsp 1674329/MG, Rel Ministra Regina Helena Costa (28/09/2017) e REsp 101407/SP Rel. Ministro Ari Pargendle (07/04/2000).

Por fim diz que ao afastar a decadência, a decisão que julgou o Recurso Voluntário e negou-lhe provimento, culminou por aplicar entendimento contrário ao já decidido por Tribunal Superior e corretamente seguido pelo TJ/BA.

## VOTO

Trata o presente de Pedido de Reconsideração, interposto pelo contribuinte em epígrafe, previsto art. 169 do RPAF, que diz em seu *caput*, que caberá recurso, com efeito suspensivo, das decisões em Processo Administrativo Fiscal, o Pedido de Reconsideração.

*Art. 169. Caberão os seguintes recursos, com efeito suspensivo, das decisões em processo administrativo fiscal:*

*I - para as Câmaras de Julgamento do CONSEF:*

...

*d) pedido de reconsideração da decisão da Câmara que tenha, em julgamento de recurso de ofício, reformado, no mérito, a de primeira instância em processo administrativo fiscal;*

Conforme se depreende do dispositivo acima citado, só é cabível se a decisão em 2ª instância, reformar no mérito de 1ª instância, o recurso de ofício.

Conforme consta Acórdão JF nº 0072-04/19-VD, a Primeira Instância julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe.

## RESOLUÇÃO

*ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 279757.0009/18-7, lavrado contra CENCOSUD BRASIL COMERCIAL LTDA., devendo ser intimado o autuado 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, alínea “d” e III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores pagos, observando o devido parcelamento.*

*Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, do RPAF//99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558/18, com efeitos a partir de 18/08/18.*

Desta forma, considerando que a decisão em Segunda Instância deste Conselho de Fazenda, negou provimento ao Recurso Voluntário e também ao Recurso de Ofício, resta claro que o Pedido de Reconsideração não está de acordo com a previsão normativa, que se restringe aos casos em que o Recurso de Ofício tenha reformado no mérito, decisão de Primeira Instância.

Cabe o Pedido de Reconsideração, quando em Recurso de Ofício, o contribuinte não se manifesta, e tendo havido uma reforma que possa prejudica-lo, a fim de que seja obedecido o princípio da ampla defesa, necessário se faz que este seja ouvido no que diz respeito à reforma da decisão que lhe seja desfavorável.

No presente caso foi Negado Provimento ao Recurso Voluntário, onde o Recorrente teve todas as suas alegações apreciadas e foi Negado Provimento ao Recurso de Ofício interposto pela JJF.

Resta claro que as condições necessárias não ocorreram no presente caso. Carece de previsão legal nova apreciação da decisão de segunda instância, solicitada pela Recorrente.

Por todo o exposto, voto pelo NÃO CONHECIMENTO do Pedido de Reconsideração apresentado, ficando prejudicada a apreciação de mérito e também das nulidades suscitadas.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO CONHECER** o Pedido de Reconsideração proposto 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.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 01 de junho de 2022.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

EVALDA DE BRITO GONÇALVES – RELATORA

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS