

PROCESSO - A. I. N° 232948.0008/22-0  
RECORRENTE - CENCOSUD BRASIL COMERCIAL S.A.  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 6ª JFJ nº 0046-06/23-VD  
ORIGEM - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET 17.04.2024

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO CJF N° 0064-11/24-VD**

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. 1. CONSTATAÇÃO DE OMISSÃO DE ENTRADAS E DE SAÍDAS. EXIGIDO O IMPOSTO SOBRE A DIFERENÇA DE MAIOR EXPRESSÃO MONETÁRIA, A DAS SAÍDAS. O voto recorrido apreciou tal pedido e também negou - *Conforme aduziu o auditor que prestou a Informação Fiscal, o autuado é o centro de distribuição de frios do Grupo Cencosud (G. Barbosa).* A Portaria 445/98 é clara quanto à aplicabilidade somente para o setor varejista, no que diz respeito às perdas, dada as características do negócio no varejo, que não se aplicam ao atacado ou a centro de distribuição. INFRAÇÃO 01 PROCEDENTE. 2. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. CONDIÇÃO DE RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO. AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS DE TERCEIROS DESACOMPANHADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL E SEM ESCRITURAÇÃO. 3. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. RESPONSABILIDADE PRÓPRIA. AQUISIÇÃO DE TERCEIROS DE MERCADORIAS SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA SEM DOCUMENTOS FISCAIS. Quanto às infrações 02 e 03 se voltou apenas a contestar as multas aplicadas por considerar confiscatórias e inconstitucionais. Este Conselho de Fazenda não tem competência para apreciar tais argumentos, nem mesmo competência para redução da multa. Devo acrescentar que à fl. 3 do Auto de Infração consta uma série de reduções regressivas das multas, a depender do prazo de reconhecimento e pagamento da infração, o que já reduz substancialmente a multa aplicada, para o caso de o contribuinte pagar o valor lançado no Auto de Infração. INFRAÇÕES 02 E 03 PROCEDENTES. Indeferido o pedido de realização de diligência. Negada a preliminar de NULIDADE. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão não unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário em razão da decisão proferida por meio do Acórdão da 6ª Junta de Julgamento Fiscal que por unanimidade, julgou Procedente o Auto de Infração lavrado no dia 31/03/2022 para formalizar a constituição de crédito tributário no valor histórico total de R\$ 180.039,71, sob a acusação do cometimento das 03 (três) seguintes infrações:

**Infração 01 – 004.005.002:** *Falta de recolhimento do imposto relativo à omissão de saídas tributáveis, efetuadas sem documentos fiscais e sem escrituração, decorrente da falta de registro de saídas em valor superior ao das entradas omitidas, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias no exercício fechado de 2017. R\$ 132.308,31 e multa de 100%, prevista no art. 42, III da Lei 7.014/96.*

**Infração 02 – 004.005.008:** Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal e sem a escrituração das entradas sujeitas à substituição tributária, apurada mediante levantamentos quantitativos de estoques por espécies de mercadorias nos exercícios fechados de 2017/2018. R\$ 41.291,14 e multa de 100%, prevista no art. 42, III da Lei 7.014/96.

**Infração 03 – 004.005.009:** Falta de recolhimento do imposto de responsabilidade própria, apurado de acordo com margens de valor adicionado, deduzida parcela a título de crédito, por ter adquirido de terceiros mercadorias sem documentos fiscais, omitindo entradas sujeitas à substituição tributária, apurada mediante levantamentos quantitativos de estoques por espécies de mercadorias nos exercícios fechados de 2017/2018. R\$ 6.440,26 e multa de 60%, prevista no art. 42, II, “d” da Lei 7.014/96.

O sujeito passivo ingressa com impugnação às fls. 72 a 84 e a informação fiscal foi prestada às fls. 119/22, sendo o processo pautado para julgamento na sessão do dia 28.02.2023, e julgado conforme voto abaixo:

### **VOTO**

Conforme o Incidente de Uniformização PGE nº 2016.194710-0, quanto à obrigação principal, o prazo decadencial deve ser contado a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no art. 150, § 4º do CTN, quando o contribuinte declarar a ocorrência do fato jurídico tributário, apurar o montante do imposto devido, mas efetuar o pagamento em quantia inferior àquela que corresponderia às operações declaradas.

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 declarar a ocorrência do fato jurídico tributário, apurar o montante do imposto devido, mas não efetuar o respectivo pagamento; b) o contribuinte não declarar a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omitir a realização da operação ou prestação tributável; c) o contribuinte declarar a ocorrência do fato jurídico tributário, apurar o montante do imposto devido, efetuar o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente, o Fisco verificar que o valor recolhido foi menor do que o efetivamente devido, em virtude de dolo, fraude ou simulação, que não foram comprovados.

Tais raciocínios somente se aplicam às infrações por descumprimento de obrigações principais, não havendo que se falar no art. 150, § 4º do CTN quando a obrigação é acessória, já que o dispositivo legal complementar faz expressa referência à homologação do lançamento. Em se tratando de obrigação acessória, não há o que homologar, o lançamento ocorre de ofício.

Nos termos do § 2º do art. 39 do RPAF/99, na lavratura do Auto de Infração, não sendo possível discriminar o débito por períodos mensais, considerar-se-á o tributo devido no último mês do período fiscalizado, no presente caso, no dia 31/12/2017.

Como a ciência tácita da lavratura deste Auto de Infração ocorreu no dia 12/04/2022, não há que se falar em ocorrência do fenômeno da caducidade.

Prejudicial de decadência rejeitada.

Todos os elementos necessários para julgar estão contidos nos autos. Indefiro o pedido de realização de diligência, fundamentado no art. 147, I, “a” do RPAF/99.

“Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:

I - de diligência, quando:

- a) o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável; (...).”

No mérito da infração 01, o impugnante postulou a aplicação do percentual de quebras de 2,05%, referente ao comércio varejista de supermercados, disposto no art. 3º, § 1º da Portaria 445/98.

Entretanto, restou demonstrado nos autos que este não faz jus ao quanto disposto no art. 3º, § 1º da Portaria 445/98 (consideração do percentual de perdas/ quebras de 2,05%), uma vez que desenvolve a atividade econômica de comércio atacadista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios. Conforme aduziu o auditor que prestou a Informação Fiscal, o autuado é o centro de distribuição de frios do Grupo Cencosud (G. Barbosa).

Tal situação restou decidida no Acórdão CJF nº 0275-11/21-VD, no qual figurou como sujeito passivo o contribuinte ora defendente. Naquela oportunidade, foi realizada diligência para a aplicação da referida norma (art. 3º, § 1º da Portaria 445/98), mas a Fiscalização esclareceu de que se trata a atividade econômica do autuado.

*“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 4º JF nº 0072-04/19*

*ORIGEM - DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA*

*PUBLICAÇÃO - INTERNET 02/12/2021”*

*“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”.*

*No tocante à multa, este órgão não tem competência para exercer controle de constitucionalidade, tampouco para negar eficácia a dispositivo legal emanado de autoridade superior, a teor do art. 167, I e III do RPAF/99.*

*“Art. 167. Não se incluem na competência dos órgãos julgadores:*

*I - a declaração de inconstitucionalidade;*

*II - questão sob a apreciação do Poder Judiciário ou por este já decidida.*

*III - a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior”.*

*Em face do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

Inconformado com a procedência do Auto, o autuado interpõe Recurso Voluntário, alegando os argumentos a seguir apresentados.

#### **DA REFORMA DO ACÓRDÃO RECORRIDO**

DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE CONSTITUIÇÃO DOS SUPOSTOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS ANTERIORES A 12/04/2017

#### **INFRAÇÕES 01, 02 e 03**

Como é sabido, o fato gerador do ICMS encontra-se descrito pelo artigo 12, da Lei Complementar nº 87/1996, que regulamenta o imposto em âmbito nacional e dentre outras providências, estabelece a ocorrência do fato gerador com a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte:

*“Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:*

*I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular; (...)”*

A Recorrente foi cientificada da lavratura do Auto de Infração em 12/04/2022, ou seja, mais de 5 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador das operações ocorridas até a data imediatamente anterior.

É sabido que o artigo 150, § 4º do CTN estabelece o prazo decadencial de cinco anos para que o fisco efetue a homologação do lançamento, sendo que, se não o fizer, considerar-se-á homologada tacitamente a norma individual e concreta expedida pelo particular, extinguindo-se, portanto, o crédito tributário.

Estas considerações são importantes na medida em que, no caso em exame, se está diante de tributo sujeito ao chamado “lançamento por homologação”, em que o particular produz uma norma individual e concreta que deverá conter todos os elementos determinantes da obrigação tributária, a fim de tornar possível a cobrança da exação.

No presente caso, como visto, a teor do disposto no artigo 150, § 4º do CTN, na data em que o Fisco constituiu o crédito tributário, já não mais lhe assistia este direito, tendo em vista ter-se consubstanciado a decadência do direito de constituição do crédito tributário. Cumpre transcrever o preceito legal:

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



homologa. (...)

*§ 4º. Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”*  
(grifou-se)

Em que pese a clara necessidade de observância do dispositivo legal acima transcrito, a E. Junta de Julgamento, ao julgar a questão trazida pela Recorrente, entendeu que no caso presente não seria aplicável o artigo 150, § 4º do CTN mas sim a regra contida no artigo 173, inciso I do mesmo Código.

A justificativa para a adoção desse entendimento, contida no voto do Sr. Relator é equivocada. A primeira delas é quanto a natureza da obrigação objeto do lançamento, pois não se trata de descumprimento de obrigação acessória, mas sim de lançamento de obrigação principal (exigência de ICMS por suposta falta de recolhimento), o que por si já afasta a aplicação do artigo 173, inciso I do CTN, haja vista que a contribuinte declarou, ainda que com eventual incorreção, as operações de entradas e saídas dos exercícios autuados.

A segunda é com relação à suposta impossibilidade de discriminar o débito autuado por períodos mensais, o que justificaria a desconsideração da decadência. Verifica-se aqui outro grande equívoco, uma vez que o lançamento considera lançamentos diários de operações de entrada e saída, sendo absolutamente possível segregar tais operações de modo que possa ser excluído o período decaído.

E optando o Fisco por utilizar da sistemática de lançamento de quantitativo por exercício fechado, isso não o exime de observar o prazo decadencial contido na legislação de regência.

Ora, em sendo concedido à Fazenda Estadual o prazo de 5 anos para revisão o lançamento por homologação, não pode o Fisco criar outras alternativas para estender o prazo decadencial, ao criar normas para reanálise de períodos de um exercício inteiro lançando como data do fato gerador do ICMS o último dia do ano.

Sendo assim, considerando que a Recorrente foi intimada do Auto de Infração em **12/04/2022**, é forçoso reconhecer a ocorrência da extinção do crédito tributário relativo ao ICMS incidente sobre as operações realizadas até **12/04/2017**, já que ultrapassado o prazo decadencial de 5 (cinco) anos previsto no artigo 150, § 4º do CTN, impondo-se, assim, o decreto de nulidade do lançamento fiscal nessa extensão com relação a todas as infrações que fazem parte do Auto de Infração.

#### **IMPROCEDÊNCIA DA INFRAÇÃO 01**

Além da inobservância da decadência, a r. decisão merece reforma pois a decisão singular não considerou o disposto no § 1º, do artigo 3º da Portaria SEFAZ nº 445/98, à medida que acatou o entendimento do Sr. Auditor Fiscal, o qual aduz que a Recorrente é um Centro de Distribuição, não fazendo jus ao percentual de quebras autorizado pela Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia.

Ora senhores julgadores, a Recorrente realmente é um Centro de Distribuição de frios, que não realiza vendas, mas apenas operações de distribuição de mercadorias entre as filiais da mesma empresa, dedicadas ao comércio varejista.

Todavia, ante ao expressivo volume em termos de quantidade e a enorme gama de produtos operados, é impossível evitar a ocorrência de perdas, roubos e furtos, denominadas como “quebras”.

A Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, ciente dessa particularidade atinente ao comércio varejista de supermercados, determina que seja considerado o percentual de 2,05% calculado sobre o estoque inicial mais as entradas do período, incluindo também os estornos de crédito realizados pelo Contribuinte a de título de quebras para efeito das omissões de saídas verificadas no período.

E assim sendo, a manutenção da infração tal como julgada, representa verdadeira afronta aos

princípios basilares do processo administrativo fiscal, uma vez que deve ser respeitado o percentual de quebras autorizado pela Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia.

Sendo assim, a medida que se impõe é a revisão do lançamento, para que sejam excluídas as quebras da base de cálculo da infração, conforme percentual determinado na Portaria SEFAZ 445/98 para o comércio varejista.

DA MULTA COM INTUITO DE CONFISCO

### **INFRAÇÕES 01e 02**

A multa aplicada na presente atuação é revestida de absoluto caráter de confisco!

A penalidade por infração relativa as acusações fiscais imputadas a Recorrente, conforme disposto no Auto de Infração, está prevista no artigo 42, inciso III, da Lei nº 7.014/96, que prescreve:

*“Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:*

*(...)*

*III - 100% (cem por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente, apurando-se a ocorrência de:*

É absurdo observar-se que eventuais diferenças no quantitativo de estoque resulta em encargo punitivo absolutamente constrangedor de 100% do tributo atualizado. Ora, em se tratando de princípios da razoabilidade e proporcionalidade, montantes em patamares tão altos só são exigidos, por outros entes federativos, quando se tratar de dolo, fraude ou simulação, nenhuma das situações relacionados ao caso em evidência.

A multa aplicada é sim desnecessária e desarrazoada porque o montante relativo ao Auto de Infração não é devido e a multa aplicada é definitivamente confiscatória.

Como se sabe, a multa é utilizada não apenas com finalidade punitiva, mas também como reparação do Estado pelo descumprimento de obrigação tributária. Entretanto, a penalidade não pode ser elevada a ponto de implicar confisco. Na verdade, a penalidade aplicada no presente caso reveste-se de finalidade arrecadatória, na forma de confisco.

Assim, a manutenção da multa no presente caso configurará um verdadeiro confisco e enriquecimento sem causa por parte do Erário Público, em violação frontal ao que dispõe o art. 150, IV da CF/88.

E é evidente que a cobrança da multa notória e comprovadamente indevida ofende princípios que devem reger a Administração Pública, como a moralidade administrativa, a impossibilidade de enriquecimento sem causa, e a eficiência.

São justamente inadmitidas as multas excessivamente onerosas, insuportáveis e irrazoáveis, de acordo com o artigo constitucional supracitado. O princípio da proporcionalidade impede se possa reconhecer validade a uma multa quando se evidencie o descompasso entre o grau da infração e a punição cominada.

A falta de referência expressa às multas tributárias no art. 150, IV da CF não é óbice à sua invocação e aplicação em julgados do Supremo Tribunal Federal. Tanto a instituição de tributos como a previsão de multas devem conformar-se não apenas ao princípio da legalidade, mas também aos demais princípios, sob pena de invalidade.

Não é o fato de a multa estar prevista em lei que dispensa a análise da validade do dispositivo. Tampouco há impedimento a que se reduza multa excessiva, expurgando-a do excesso inconstitucional, como já decidido pelos Tribunais Superiores.

### **DO REQUERIMENTO DE DILIGÊNCIA FISCAL**

Nos termos do art. 137, I, ‘a’ do RPAF/BA (Decreto nº 7.629/99) e conforme demonstrado linhas acima, a realização de diligência fiscal se faz extremamente necessária para demonstração da

improcedência do Auto de Infração, especialmente para que sejam excluídos os períodos decaídos bem como seja aplicado o percentual de quebras no levantamento das omissões de saídas.

Sendo assim, é inquestionável a determinação de diligência no caso presente, devendo esse pleito ser deferido.

### CONCLUSÃO E PEDIDO

Diante de todo o exposto e das provas constantes dos autos, requer a realização de diligência, conforme razões expostas linhas acima, na hipótese dessa Colenda Câmara não se convencer de plano quanto à improcedência da autuação, sendo ao final, dado integral provimento ao presente recurso, com o consequente cancelamento da exigência fiscal nele perpetrada.

### VOTO

Inicialmente descarto o pedido de diligência por entender que o processo dispõe de todas as provas necessárias e suficientes para serem julgadas, sem a necessidade de busca de dados complementares. Assim, denego o pedido de diligência.

Trata-se de 03 lançamentos decorrentes de levantamento quantitativo de estoques de mercadorias em exercício fechado (2017/2018), sendo a lavratura 31.03.2022, com ciência tácita mediante intimação eletrônica em 06.04.2022. O recorrente pede então pela decadência dos lançamentos de 2017, por entender que aconteceram após decorridos os 05 anos dos fatos geradores e que tendo tomado ciência do lançamento em 12.04.2022, o lançamento deveria excluir todas os fatos geradores anteriores a 12.04.2017.

Vejam os como decidiu o voto recorrido:

*Conforme o Incidente de Uniformização PGE nº 2016.194710-0, quanto à obrigação principal, o prazo decadencial deve ser contado a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no art. 150, § 4º do CTN, quando o contribuinte declarar a ocorrência do fato jurídico tributário, apurar o montante do imposto devido, mas efetuar o pagamento em quantia inferior àquela que corresponderia às operações declaradas.*

*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 declarar a ocorrência do fato jurídico tributário, apurar o montante do imposto devido, mas não efetuar o respectivo pagamento; b) o contribuinte não declarar a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omitir a realização da operação ou prestação tributável; c) o contribuinte declarar a ocorrência do fato jurídico tributário, apurar o montante do imposto devido, efetuar o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente, o Fisco verificar que o valor recolhido foi menor do que o efetivamente devido, em virtude de dolo, fraude ou simulação, que não foram comprovados.*

*Tais raciocínios somente se aplicam às infrações por descumprimento de obrigações principais, não havendo que se falar no art. 150, § 4º do CTN quando a obrigação é acessória, já que o dispositivo legal complementar faz expressa referência à homologação do lançamento. Em se tratando de obrigação acessória, não há o que homologar, o lançamento ocorre de ofício.*

*Nos termos do § 2º do art. 39 do RPAF/99, na lavratura do Auto de Infração, não sendo possível discriminar o débito por períodos mensais, considerar-se-á o tributo devido no último mês do período fiscalizado, no presente caso, no dia 31/12/2017.*

*Como a ciência tácita da lavratura deste Auto de Infração ocorreu no dia 12/04/2022, não há que se falar em ocorrência do fenômeno da caducidade.*

*Prejudicial de decadência rejeitada.*

Embora o voto recorrido tenha comentado descumprimento de obrigações acessórias para consideração do art. 150 do CTN quanto à decadência e aqui estamos a tratar de descumprimento de obrigação principal por presunção legal, fez constar que *nos termos do § 2º do art. 39 do RPAF/99, na lavratura do Auto de Infração, não sendo possível discriminar o débito por períodos mensais, considerar-se-á o tributo devido no último mês do período fiscalizado, no presente caso, no dia 31/12/2017.*



De fato, em se tratando de lançamento resultante de auditoria de levantamento quantitativo de estoques de mercadorias, é incerta a data em que tais saídas ocorreram, daí que a legislação atribui a data ficta do último dia do exercício fiscalizado, no caso concreto, 31.12.2017, sendo impossível saber quais saídas não registradas ocorreram em data anterior a 12.04.2017. A escolha da data de 31.12 para este tipo de auditoria tem também uma justificativa incontestável, que é o fato do inventário estar registrado no último dia do ano, e serve de cálculo para se comprovar as omissões. Logo, há de se respeitar o parâmetro da data utilizada no registro de inventário, para se efetuar o lançamento, que, diga-se, tem uma vantagem para o contribuinte, já que ocorre uma diminuição dos acréscimos moratórios, se fosse efetuado em qualquer data anterior.

Ainda na rara hipótese de que o recorrente comprovasse que todas as saídas omitidas aconteceram em janeiro de 2017, ainda assim, o pedido de decadência não seria admissível, isto porque só é possível aplicar art. 150, § 4º do CTN, quando o contribuinte declarar a ocorrência do fato jurídico tributário, e sendo saídas omitidas, há de se aplicar o art. 170 do CTN, contando-se o prazo a partir do primeiro dia do exercício subsequente.

Assim, sob qualquer ângulo de análise, entendo que não ocorreu a decadência arguida pelo recorrente, pois estamos a tratar de operações que não tiveram registros efetuados na escrituração do contribuinte, não havendo como ser homologado pelo fisco. Denego o pedido de decadência, mantendo a decisão de piso que também refutou.

No mérito, quanto ao item 01, protesta pela falta de aplicação de perdas de 2,05% prevista na Portaria 445/98. O voto recorrido apreciou tal pedido e também negou - *Conforme aduziu o auditor que prestou a Informação Fiscal, o autuado é o centro de distribuição de frios do Grupo Cencosud (G. Barbosa)*. A Portaria 445/98 é clara quanto à aplicabilidade somente para o setor varejista, no que diz respeito às perdas, dada as características do negócio no varejo, que não se aplicam ao atacado ou a centro de distribuição.

Quanto às infrações 02 e 03 se voltou apenas a contestar as multas aplicadas por considerar confiscatórias e inconstitucionais. Este Conselho de Fazenda não tem competência para apreciar tais argumentos, nem mesmo competência para redução da multa. Devo acrescentar que à fl. 3 do Auto de Infração consta uma série de reduções regressivas das multas, a depender do prazo de reconhecimento e pagamento da infração, o que já reduz substancialmente a multa aplicada, para o caso de o contribuinte pagar o valor lançado no Auto de Infração.

Face ao exposto NEGÓ PROVIMENTO ao Recurso Voluntário. Auto de Infração Procedente.

#### **VOTO DIVERGENTE**

Com o devido respeito, divirjo quanto à decadência.

Não pode o tipo de infração e nem a técnica de fiscalização definir, alterar ou qualificar a forma de contagem ou próprio o prazo decadencial, que possui natureza de norma geral de direito tributário e, portanto, se sujeita à reserva de lei complementar, assim como o lançamento, nos termos do art. 146, III, “b” da Constituição Federal de 1988.

O lançamento realizado com base em levantamento quantitativo de estoques em nada modifica a contagem do prazo decadencial. Já não se encontra mais em vigor o art. 107-A do Código Tributário do Estado da Bahia, acertadamente revogado pela Lei nº 13.199/2014, e o § 2º do art. 39 do RPAF, que sequer corresponde a lei em sentido estrito, não tem a capacidade de protrair o marco inicial da decadência, pois, é matéria 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. Valendo-se dos registros de estoque inicial, entradas, produção, saídas e estoque final presentes no inventário,

possibilita encontrar eventuais diferenças positivas e negativas que permitem presumir a existência de omissões de entrada e/ou saída.

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 a qual, quando identificada, possibilita à fiscalização lançar de ofício o crédito, 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, 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 aplicador da norma, o que não é razoável, principalmente quando se sabe que o fato desencadeador do prazo decadencial não se confunde com a escrituração do inventário, ao final do exercício.

Até se poderia sustentar que o entendimento ora defendido limita, de certo modo, o tempo que a administração dispõe para realizar o lançamento de ofício, considerando que o fisco só detém condições de realizar esse tipo de fiscalização quando ocorre a escrituração do inventário. Entretanto, esta percepção somente é válida se considerarmos que a atividade fiscalizatória somente poderia ser efetivada no limite final do prazo que tem disponível (5 anos) o que, ainda que fosse verdade, não é o mais adequado.

O Estado pode se organizar para somente realizar auditorias de controle de estoque em exercício fechado tendo como limite máximo os quatro exercícios anteriores. Se não se preocupa em agir desse modo, não pode pretender uma interpretação do marco inicial da decadência que seja mais favorável à sua demora voluntária.

Ademais, também só tomaria ares de validade esta defesa se o levantamento quantitativo por exercício fechado fosse a única técnica cabível para apuração de omissões, o que não me parece a hipótese. Pelo contrário, a Portaria nº 445/98 do Secretário da Fazenda do Estado da Bahia, que tem como objetivo a orientação sobre o alcance dos procedimentos pertinentes ao levantamento quantitativo de estoques, indica a possibilidade de se efetuar o trabalho 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, por exemplo, 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, 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, seu fato gerador não 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 realizada a sua hipótese de incidência. 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”.

É verdade que o Código Tributário Nacional contém exceção, admitindo a **fixação por lei** da data na qual o fato gerador se considera ocorrido (art. 144, § 2º do CTN). Contudo, nem mesmo em relação ao imposto de renda é possível afirmar a sua aplicabilidade, diante da falta de uma previsão expressa na legislação vigente.

Neste sentido, é oportuno destacar a elucidativa ementa da recentíssima Solução de Consulta Interna COSIT nº 6, de 30 de agosto de 2021, expedida pela Subsecretaria de Fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil, “[...] com o objetivo dirimir dúvida quanto ao aspecto temporal de incidência do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física (IRPF), ou seja, quando ocorre o fato gerador do imposto e faz surgir a obrigação tributária decorrente [...]”:

*Origem SUBSECRETARIA DE FISCALIZAÇÃO (SUFIS)*

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF. FATO GERADOR. ASPECTO TEMPORAL DE INCIDÊNCIA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.**

*A obrigação tributária principal do IRPF surge com a ocorrência do fato gerador, que é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza. As hipóteses de omissão de receitas com comprovação por via indireta, que são aquelas expressamente dispostas na legislação de regência, não modificam ou ampliam o fato gerador do tributo, que permanece inalterado, e possibilitam a imposição da exação quando o contribuinte, embora intimado, não apresenta as informações e os documentos solicitados no processo de lançamento de ofício ou os apresenta de maneira insatisfatória ou inexistente.*

*Tanto no lançamento espontâneo como no lançamento de ofício, a incidência do IRPF, em relação à percepção de rendimentos, rendas e ganhos diversos, se configura à medida que os rendimentos e os ganhos de capital forem percebidos. Ou seja, os rendimentos são passíveis de tributação no mês em que forem recebidos, considerado como tal aquele da entrega de recursos pela fonte pagadora, inclusive por meio de depósito em instituição financeira em favor do beneficiário.*

*Dispositivos Legais: Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CF), art. 153, inciso III; Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN), art. 43; Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, art. 2º; Lei nº 8.021, de 12 de abril de 1990, art. 6º, § 1º; Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, art. 3º, parágrafo único; Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 42; Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/2018), aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, arts. 2º, 33, 34, parágrafo único, 47, inciso XIII, e 908 a 913.*

Do mesmo modo é o caso do 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”, já que a legislação baiana não possui esta previsão expressa em lei em sentido estrito. O art. 4 da Lei nº 7.014/96 não contém tal disposição.

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 no âmbito 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 para que a fiscalização seja realizada ano a ano, logo após esse prazo, ou em períodos de 2, 3 ou 4 anos.

Ademais, também não entendo cabível sustentar a validade deste lançamento com base no art. 173, I do CTN. Como venho me manifestando reiteradas vezes, não parece ter sentido a distinção da natureza da obrigação ou mesmo realizar a segregação das operações realizadas pelo contribuinte (diferenciando aquelas “declaradas” das “não declaradas”) para definir o prazo para que se perfectibilize a perda do direito ao lançamento. Os tributos sujeitos ao lançamento por homologação se subordinam ao art. 150 do CTN, em regra, sem distinção quanto à natureza principal ou acessória da obrigação que deles surge.

E, se admitida que a homologação tácita é da *atividade da pessoa jurídica*, não há justificativa para diferenciar operações declaradas de não declaradas. Afinal, se os seus efeitos somente pudessem recair sobre aquilo que foi informado, ainda que o pagamento fosse parcial, não haveria sequer razão para cogitar de decadência, pois tributo declarado é crédito tributário constituído (art. 129-A do COTEB c.c. art. 54-A do RPAF/BA e Súmula N° 436 do STJ), que se sujeita à *prescrição* e não à *decadência*, e, aquilo que foi recolhido, tem por consequência a extinção do crédito correspondente, na forma do art. 156, I do CTN.

O ato que constitui o crédito (confissão de dívida ou lançamento), assim, fulmina o prazo decadencial, dando início ao da prescrição. A homologação, por sua vez, é a condição resolutória (art. 150, § 1º do CTN) que promove a extinção do crédito tributário em razão do pagamento (art. 156, I do CTN) ou pela decadência (art. 156, V do CTN), quando concretizada em sua modalidade tácita.

Nas condições resolutórias, diferentemente das condições suspensivas, o fato gerador é considerado perfeito e acabado quando é praticado, conforme art. 117, II do CTN. Por este motivo que a homologação independe até mesmo de qualquer ato administrativo, pois, sua forma tácita decorre precisamente da inércia do Fisco. Porém, cabe lembrar que o pressuposto para o *pagamento* é a existência de um *crédito tributário*, o que significa que sua *constituição*, pela *confissão* ou pelo *lançamento*, necessariamente ocorre em momento anterior.

Logo, a *entrega da declaração* proporciona a ciência da atividade, autorizando o exercício da fiscalização, independentemente até mesmo do seu conteúdo. Afinal, a entrega de uma “declaração zerada” também inicia o prazo de decadência, já que se trata de situação completamente diferente da *ausência de qualquer declaração*.

Seguindo o mesmo raciocínio, não restam dúvidas de que a aplicação do art. 173, I do CTN, para tributos sujeitos a lançamento por homologação, somente é viável quando não há entrega de declaração, pois, nestes casos, não se pode considerar a autoridade administrativa ciente de qualquer atividade exercida pelo sujeito passivo, no âmbito de sua competência.

A possibilidade de contar o prazo em momento distinto do fato gerador acaba refletindo medida excepcional, nestes tributos, que somente se justifica, como se compreende na leitura do inciso I do art. 173 do CTN, porque, embora pudesse o crédito ser constituído no momento da sua ocorrência, por *desconhecimento da atividade* pelo Fisco, o ato administrativo competente não pode ser efetivado, o que contrasta com as hipóteses de entrega de declaração, pois, não há dúvidas de que a partir de então já se conhece *alguma atividade* ou já se encontra constituído algum crédito.

Destaco que este raciocínio encontra respaldo na jurisprudência atual do STJ, a qual também rechaça qualquer tentativa de dissociação das obrigações principais e acessórias para fins de decadência, conforme leitura dos trechos destacados abaixo:

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL. INOCORRÊNCIA. ICMS/ST E MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA VINCULADA À APURAÇÃO DO IMPOSTO. PAGAMENTO A MENOR. REEXAME DE PROVAS. IMPOSSIBILIDADE. DECADÊNCIA. EXISTÊNCIA.*

1. Inexiste ofensa aos arts. 489, § 1º, e 1.022 do CPC/2015 quando o Tribunal de origem se manifesta de modo fundamentado acerca das questões que lhe foram submetidas, apreciando integralmente a controvérsia posta nos autos, porquanto julgamento desfavorável ao interesse da parte não se confunde com negativa ou ausência de prestação jurisdicional.

2. Tratando-se de tributo sujeito a lançamento por homologação, a obrigação tributária não declarada pelo sujeito passivo no tempo e modo determinados pela legislação de regência está sujeita ao procedimento de constituição do crédito pelo Fisco, por meio do lançamento substitutivo, o qual deve se dar no prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN, quando não houver pagamento antecipado, **ou no (prazo) referido no art. 150, § 4º, do CTN, quando ocorrer o recolhimento de boa-fé, ainda que em valor menor do que aquele que a Administração entende devido, pois, nesse caso, a atividade exercida pelo contribuinte ou responsável de apurar e pagar o crédito tributário está sujeita à verificação pelo ente público pelo prazo de cinco anos, sem a qual ela (a atividade) é tacitamente homologada. Precedentes.**

3. O regime de substituição tributária não modifica a modalidade de lançamento por homologação do ICMS devido pelo responsável legal (substituto), de modo que o aludido entendimento jurisprudencial é perfeitamente aplicável na espécie.

4. **A constituição de multa por eventual descumprimento de obrigação acessória vinculada à apuração de saldo recolhido a menor deve ocorrer quando da revisão do pagamento antecipadamente realizado, ou seja, dentro do prazo legalmente estabelecido para a homologação pela Administração, que, de acordo com § 4º, é de cinco anos contados do fato gerador. Inteligência dos §§ 2º e 3º do art. 150 do CTN.**

5. Hipótese em que o acórdão recorrido reconheceu a decadência do ICMS/ST e da multa por obrigação acessória vinculada à apuração do imposto em razão da existência de pagamento antecipado, ainda que parcial, no período de apuração correspondente, de modo que a revisão dessa conclusão pressupõe reexame de prova, o que é inviável em face do óbice da Súmula 7 do STJ.

6. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa extensão, desprovido. (REsp n. 1.798.274/MG, relator Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 8/9/2020, DJe de 14/10/2020.)

Registro ainda que o STJ afasta expressamente a hipótese de aplicação do art. 173, inciso I do CTN a partir do exame de cada operação realizada:

*TRIBUTÁRIO. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL. EXAME. PREJUÍZO.*

1. Tratando-se de tributo sujeito a lançamento por homologação, a obrigação tributária não declarada pelo sujeito passivo no tempo e modo determinados pela legislação de regência está sujeita ao procedimento de constituição do crédito pelo Fisco, por meio do lançamento substitutivo, o qual deve se dar no prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN, quando não houver pagamento antecipado, **ou no (prazo) referido no art. 150, § 4º, do CTN, quando ocorrer o recolhimento de boa-fé, ainda que em valor menor do que aquele que a Administração entende devido, pois, nesse caso, a atividade exercida pelo contribuinte ou responsável de apurar e pagar o crédito tributário está sujeita à verificação pelo ente público pelo prazo de cinco anos, sem a qual ela (a atividade) é tacitamente homologada. Precedentes.**

2. **Hipótese em que equivocam-se as instâncias ordinárias ao afirmarem que a decadência do art. 173 do CTN aplicar-se-ia à espécie pela simples ausência de recolhimento do ICMS em cada uma das operações fiscalizadas, consideradas individualmente, devendo, para tanto, observar a existência de recolhimento do imposto no período de apuração.**

3. Análise de violação expressa de dispositivo de lei federal (alínea “a” do permissivo constitucional) que não exige apreciação do alegado dissídio de jurisprudência com os precedentes paradigmas arrolados no recurso especial e da correta demonstração da divergência pela recorrente (alínea “c” do permissivo constitucional).

4. Agravo interno desprovido. (AgInt no AREsp n. 1.303.605/GO, relator Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 12/4/2021, DJe de 5/5/2021.)



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 antecede a data da ciência do contribuinte (Súmula nº 12 do CONSEF).

Assim, peço licença para divergir do voto proferido dar PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário para acolher a prejudicial de decadência pertinente a todos os créditos lançados cujo fato gerador ocorreu mais de cinco anos antes da data de intimação do contribuinte, sendo ainda certo que, não podendo precisar aqueles ocorridos entre esta data e o final do exercício, a improcedência deve abarcar todo o período.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **232948.0008/22-0**, lavrado contra **CENCOSUD BRASIL COMERCIAL S/A**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 180.039,71**, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 6.440,26 e 100% sobre R\$ 173.599,45, previstas no art. 42, incisos II, “d” e III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Decadência) – Conselheiros: Ildemar José Landin, Erick Vasconcelos Tadeu Santana, José Adelson Mattos Ramos e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE (Decadência) – Conselheiros: Anderson Ítalo Pereira e Valdirene Pinto Lima.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 08 de março de 2024.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – RELATOR

ANDERSON ÍTALO PEREIRA - VOTO DIVERGENTE  
(Decadência)

MARCELO CARDOSO DE ALMEIDA MACHADO – REPR. DA PGE/PROFIS