

PROCESSO - A. I. Nº 129712.0001/20-0
RECORRENTES - C&A MODAS S/A E FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDOS - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL E C&A MODAS S/A
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0158-02/21-VD
ORIGEM - DAT METRO/ IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 18.07.2024

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF Nº 0164-11/24-VD**

EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES POR ESPÉCIE DE MERCADORIAS. EXERCÍCIOS FECHADOS. a) ESTORNO DE CRÉDITO. MERCADORIAS EXTRAVIADAS. INOBSERVÂNCIA DAS EXIGÊNCIAS REGULAMENTARES. b) ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS NAS ESCRITAS FISCAIS E CONTÁBEIS E SEM EMISSÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS. COBRANÇA DO MAIOR VALOR MONETÁRIO (SAÍDAS). c) RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. DETENTOR DE MERCADORIAS EM ESTOQUE DESACOMPANHADAS DE DOCUMENTOS FISCAIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO NORMAL. d) FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO POR ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA TOTAL. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. O lançamento de ofício não é ato que se aperfeiçoa com a sua lavratura, mas sim no transcurso da sua constituição definitiva, razão por que não há que se aventar nulidade em virtude da modificação do seu *quantum*. Revisão para agrupamento e para aplicação de índice de perdas reduziu o valor devido. Rejeitada a preliminar de nulidade. Rejeitada a tese de decadência. Indeferido o pleito de realização de diligência. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO. Decisão unânime. Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO**. Decisão não unânime.**

RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso de Ofício, em razão de a Decisão proferida por meio do Acórdão da 2ª JJF nº 0158-02/21-VD ter desonerado o sujeito passivo de parte do débito que lhe foi imputado, consoante determina o art. 169, I, “a” do RPAF/99 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia; Decreto nº 7.629/99), e de Recurso Voluntário, interposto pelo contribuinte com respaldo no art. 169, I, “b” do mencionado Regulamento.

O Auto de Infração foi lavrado no dia 10/03/2020 para formalizar a constituição de crédito tributário no valor histórico de R\$ 1.134.367,59, sob a acusação do cometimento das 4 (quatro) seguintes irregularidade assim designadas no Acórdão originário, *in verbis*:

“Infração 01. 01.05.09. Deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo a mercadorias entradas no estabelecimento e que posteriormente foram extraviadas, no valor de R\$ 18.425,55, multa de 60%, ocorrências registradas nos exercícios de 2015 e 2016. Consta a descrição da infração pela autuante: “Estorno de crédito decorrente de Levantamento Quantitativo de Estoque, sendo retirado das omissões um percentual de perdas de mercadorias admitidas para o setor conforme previsto no Parágrafo único, art. 5º e § 1º, art. 3º da Portaria nº 445/98 alterada pela Portaria 001/2020”.

Infração 02. 04.05.02. Falta de recolhimento do ICMS, relativo às operações de saídas de mercadorias tributáveis, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, e sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entradas de mercadorias em valor inferior ao das saídas omitidas no mesmo período, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado (2015 e 2016), no montante de R\$ 1.056.849,57, multa de 100%.

Infração 03. 04.05.08. Falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a

respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado (2015 e 2016), no valor de R\$ 48.253,85, multa de 100%.

Infração 04. 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 de registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercício fechado (2015 e 2016), sendo lançado imposto de R\$ 10.836,62, multa de 60%”.

A Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia 19/08/2021 e decidiu pela Procedência Parcial por unanimidade, nos seguintes termos (fls. 1.004 a 1.024):

“VOTO

O presente lançamento constitui-se em quatro infrações arroladas pela fiscalização, objeto de impugnação por parte do autuado.

Verifico que o sujeito passivo foi intimado acerca do início da ação fiscal através da transmissão por meio do DTE, de Cientificação de Início de Ação Fiscal em 13/01/2020 (fl. 23), através da mensagem 147.828.

A memória de cálculo da autuação se encontra às fls. 49 a 176, impressa, de forma sintética e analítica, e em formato digital na mídia de fl. 08, entregue em cópia ao contribuinte, na forma do recibo de fls. 06 e 07.

A ciência do Auto de Infração ocorreu em 17/03/2020, de forma pessoal, na pessoa de procurador da empresa.

O contribuinte autuado se encontra inscrito no Cadastro de Contribuintes do Estado da Bahia, na condição de “Comércio varejista de artigos do vestuário e acessórios”, estabelecido no município de Salvador.

Por outro lado, em consulta ao endereço eletrônico da CVM (<https://cvmweb.cvm.gov.br/SWB/Sistemas/SCW/CPublica/CiaAb/ResultBuscaParticCiaAb.aspx?CNPJNome=c%20&%20a&TipoConsult=C>), se verifica ser a empresa uma sociedade anônima de capital aberto, o que significa dizer que, nos termos do artigo 4º da Lei 6.404/76 (Lei das S/A), em que o capital é constituído por ações que podem ser negociadas na Bolsa de Valores, e todos aqueles possuidores de ações da empresa terão direito a parte dos lucros, bem como arcarão com os prejuízos, caso o resultado do exercício seja negativo.

A autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão as infrações cometidas, apontando as condutas praticadas pelo contribuinte, e tidas como contrárias à norma legal, os artigos infringidos, a previsão da multa sugerida, os prazos para interposição de defesa, ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida nos artigos 142 do CTN, 129 do COTEB e 39 do RPAF/99, preenchendo, pois, todos os requisitos de validade sob o aspecto formal, ainda que a autuada entenda diversamente.

Por outro lado, o contribuinte compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou aspectos das infrações que entendia lhe amparar, trazendo fatos e argumentos que ao seu entender elidiriam as mesmas, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório, ainda que sob a forma de objetiva peça de impugnação, bem como intervenções posteriores.

Analisando as questões preliminares suscitadas pela defesa, de que a autuante não teria comprovado, sequer provado a ocorrência dos fatos geradores que dariam ensejo ao crédito tributário constituído pela autuação impugnada, não posso acolher.

E justifico: as infrações se encontram estribadas em levantamentos e demonstrativos que as atestam, de forma analítica, constantes da mídia de fl. 08, bem como os entregues em meio físico, por cópia, consoante recibos de fls. 64, 107-v, 121-v, 137, 149, 160-v, 168 e 176, todos eles firmados pelo preposto Adson Santos da Silva, os quais indicam e precisam todos os elementos necessários para a perfeita indicação das mesmas, inclusive listam, documento a documento, itens a itens aqueles que serviram de base para a autuação, bem como os resume de forma sintética, não havendo que se falar em imprecisão ou falta de prova frente às acusações postas.

No tocante ao levantamento quantitativo efetuado, da mesma forma, foram enumerados todos os documentos fiscais considerados para tal, e os resultados matemáticos obtidos, como listas de notas fiscais individualizadas, mercadorias, cálculos de preços para efeito de formação da base de cálculo, preço unitário, de forma a tornar possível ao contribuinte a verificação e conferência dos dados do lançamento, o que afasta, de igual modo, a tese defensiva, a qual não pode ser aceita.

Além disso, foram trocados inúmeros e-mails entre a autuante e a empresa, inclusive os resultados parciais da auditoria empreendida foram devidamente comunicados à esta última, conforme afirmado na informação fiscal, e documentado nas fls. 28, 29, 30 a 33, em data anterior em quase um mês à da autuação, o que espanca qualquer dúvida acerca da correteza da autuante quanto a tal aspecto.

Quanto à existência de vício de motivação, aponto, inicialmente, ser a motivação o elemento que legitima e confere validade ao ato administrativo discricionário. Assim, enunciadas pelo agente as causas ou motivos em que se pautou para a prática do mesmo, o ato só será legítimo se elas realmente tiverem ocorrido.

A motivação faz parte da forma do ato, isto é, integra o elemento forma e não o elemento motivo. Se o ato deve ser motivado para ser válido, e a motivação não é feita o ato é nulo por vício de forma, o que vem a se constituir em vício insanável, entretanto, não é o presente caso.

Seria ela, então, a declaração escrita do motivo que determinou a prática do ato, a demonstração, por escrito, de que os pressupostos autorizadores da prática do ato realmente estão presentes, isto é, de que determinado fato aconteceu e de que esse fato se enquadra em uma norma jurídica que impõe ou autoriza a edição do ato administrativo que foi praticado. Em suma: a declaração escrita do motivo que levou à prática do ato.

Isso diante do princípio da transparência da administração pública, que deriva do princípio da publicidade, cuja base mediata é o princípio da indisponibilidade do interesse público, uma vez que a motivação integra a formalização do ato administrativo, compreendendo a exposição formal do motivo mediante texto que torne possível identificar os elementos de fato e de direito que autorizam ou exigem a expedição do ato jurídico em apreço.

No momento em que a motivação do ato administrativo preenche todos os requisitos estabelecidos pelo sistema do Direito Positivo para que concretize os valores e princípios jurídicos que a demandam, ela é suficiente para estabelecer um laço de validade entre esse ato jurídico e as normas jurídicas vigentes.

Esse é exatamente o caso em apreço, diante do estabelecimento do liame entre a conduta do contribuinte (omitir as saídas de mercadorias) e a determinação legal, na forma dos dispositivos legais e regulamentares mencionados quando da lavratura do Auto de Infração.

O fato de o contribuinte discordar do lançamento, como feito, ainda que o mesmo se apresente perfeitamente alinhado com a legislação posta, se fosse o caso, apenas traria como consequência a improcedência, e respectiva exclusão do Auto de Infração de tais parcelas, e não, como pretende a defesa, em nulidade da autuação, o que me faz rejeitar tal argumento posto.

Assim, as acusações formuladas, diferentemente do entendimento da defesa, foram sim, motivadas, provadas, e se encontram devidamente embasadas em elementos da própria escrituração fiscal do contribuinte, não tendo sido verificada nenhuma das hipóteses previstas no artigo 18 do RPAF/99, estando preenchidos todos os requisitos de validade e eficácia do lançamento, e a possibilidade de o mesmo atender aos requisitos previstos na legislação em vigor, mais um motivo para a rejeição do argumento trazido.

Por outro lado, os fatos geradores estão perfeitamente delineados, calcados na legislação, e como já dito, fartamente comprovados por documentos fiscais emitidos e recebidos pelo contribuinte, além de sua EFD, além de consonância com a legislação que rege o tributo, tanto é assim que a empresa alinhou fatos, eventos e carregou documentos a sua impugnação, o que conduz à conclusão de ter entendido perfeitamente as acusações postas, e dispor de elementos probantes capazes de elidir ou reduzir as acusações inseridas no corpo do Auto de Infração.

No levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, como se verá adiante, caso superadas as preliminares, vem a ser técnica ou roteiro de auditoria empregado para avaliar a veracidade das declarações do contribuinte em relação aos seus estoques, e apuração de mercadorias eventualmente entradas ou saídas sem a emissão de nota fiscal.

Sua definição pode ser aquela indicada no Acórdão 216/2017, de 02/06/2017, prolatado pelo Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba, que entendo didática e esclarecedora:

“O Levantamento Quantitativo Por Espécie é uma técnica absolutamente legítima de que se vale a Fiscalização na aferição da regularidade fiscal do contribuinte, a qual consiste no comparativo das entradas, saídas e estoques, inicial e final, de mercadorias, em determinado período, cujo resultado somente cede lugar a alterações diante da existência de equívocos na alocação dos itens selecionados, tanto na espécie como na quantidade, bem como nos seus valores, levados a efeito no quantitativo”.

Nos mesmos moldes, assim entende a Receita Federal, através de julgamento da 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro, através do Acórdão 12-21520, de 23/10/2008, cuja Ementa reza:

“OMISSÃO DE RECEITAS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO POR ESPÉCIE. Para que se apure omissão de receitas baseada em auditoria de estoque, com base no artigo 286 do RIR/99, é necessário que, durante determinado período, a quantidade de mercadorias no estoque inicial somada à quantidade de entradas seja confrontada com a quantidade de saídas somada à quantidade no estoque final. A simples diferença entre o total de entradas e o total de saídas nada significa, se não consideradas as quantidades existentes nos inventários inicial e final. OMISSÃO DE RECEITAS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO POR ESPÉCIE. PREÇO MÉDIO. A diferença de quantidade de produtos, eventualmente constatada por meio da auditoria de estoques, deve ser multiplicada pelo preço médio do produto e não pelo preço mais

alto no período. CSLL. PIS. COFINS. DECORRÊNCIA. Uma vez julgada a matéria contida no lançamento principal, igual sorte colhem os autos de infração lavrados por decorrência do mesmo fato que ensejou aquele”.

Também o Poder Judiciário entende acerca da legalidade de realização do levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, como se vê na decisão do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais na Apelação Cível AC 0042545.12.2010.8.13.0515, julgamento realizado em 29/09/2016, 5ª Câmara, assim tratado na Ementa:

“APELAÇÃO CÍVEL. EMBRAGOS A EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. REVENDA DE GÁS LIQUEFEITO DE PETRÓLEO. FISCALIZAÇÃO. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE MERCADORIAS. TÉCNICA IDÔNEA. ENTRADAS E SAÍDAS DESACOBERTADAS. PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE DA AUTUAÇÃO NÃO VALIDAMENTE INFIRMADA. PENALIDADES. MULTA DE REVALIDAÇÃO E MULTA ISOLADA. PROPORCIONALIDADE. PREVISÃO LEGAL. EFEITO CONFISCATÓRIO. INEXISTÊNCIA”.

De igual modo, decisão do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, publicada no Diário Oficial da Justiça na página 532, Caderno 2, Entrância Final, em 18/02/2021, em grau de Embargos a Execução Fiscal, ao apreciar, através da 11ª Vara da Fazenda Pública, no processo 8090825-35.2020.8.05.0001, tendo como embargante a empresa Lojas Marisa S. A., assim se pronunciou através da Juíza Maria Verônica Moreira Ramiro, cujo trecho destaque, e que trata de julgamento acerca de levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, que segundo a decisão “...constitui modalidade de procedimento fiscal regular, consistindo em operação matemática de soma e subtração, permitindo apurar que, na data da medição, foi constatada a efetiva ocorrência de omissão de entrada ou de saída de mercadorias tributáveis.

Com efeito, as alegações da Embargante de que não lhe foi fornecido o cálculo das diferenças apuradas, ou seja, de que a atuação foi levada a cabo sem prova de materialidade das acusações, não restaram demonstradas, cabendo o registro de que o levantamento realizado pela fiscalização levou em conta dados fornecidos pela própria contribuinte, que ensejaram a caracterização da infração, sendo disponibilizado no PAF, contendo os nomes dos produtos, relação das notas fiscais de entradas e saídas, valores (vide docs. 07 a 17 juntados com a inicial), dados que demonstram a ocorrência das infrações apontadas, havendo, portanto, prova documental suficiente adunada pelo Fisco que não foi confrontada pela Embargante por prova documental ou pericial capaz de revertê-la, salvo, frise-se, por meio de meras alegações”.

E mais adiante prossegue: “A possibilidade aventada pela Postulante, de ocorrência de uma série de equívocos que poderiam ter contribuído para eventuais erros no lançamento do débito quando da realização da auditoria pela Fazenda Estadual, são infundadas e desprovidas de qualquer amparo probatório, incapazes, logo, de infirmar a legalidade de que goza o levantamento realizado, com o agravante de que a responsabilidade pela veracidade das informações constantes em seus arquivos magnéticos é dela própria, como acentuado pelo Embargado.

Reafirma-se, por oportuno, que à Embargante foi oportunizado, no curso do Processo Administrativo Fiscal, a eventual demonstração da efetiva ocorrência dos mencionados equívocos, o que não foi feito, bem como não o fez quando da oposição destes Embargos, desistindo da prova pericial, limitando-se a suscitar hipóteses desprovidas de qualquer elemento probatório.

Não existe dúvida plausível (e demonstrada cabalmente) quanto à segurança da autuação fiscal, quanto aos valores constantes dos demonstrativos fiscais e que dão lastro à exigência fiscal, resultado do levantamento contábil com a existência de omissão de entradas (e saídas) de mercadorias”.

E por fim, arremata: “Como acima afirmado, os levantamentos quantitativos por espécie de mercadorias - procedimento fiscal rotineiro e normatizado pela Portaria 445/98 – utilizado pela fiscalização, com adoção do valor da omissão de maior expressão monetária, bem como utilização dos arquivos magnéticos elaborados e fornecidos pela própria Embargante, é método legal, não sendo passível de ser nulificado sem prova que revele se encontrar ele viciado.

O TJBA, aliás, já reconheceu a legalidade da presunção e da realização de levantamento quantitativo de estoques com base em registro contábeis dos contribuintes”.

Ou seja: o levantamento quantitativo, tal como realizado e lançado nas infrações do Auto de Infração, se apresenta como técnica fiscal de apuração de regularidade das atividades do contribuinte, com aspecto legal e não como medida extremada ou extraordinária de que venha a se valer a Fiscalização, diferentemente do que entende a defesa, de acordo com colocações postas quando da impugnação apresentada.

De igual maneira, a alegada carência de motivação e cerceamento de defesa, também não se apresentam presentes no presente lançamento, como se verá quando da apreciação do mérito, caso suplantadas as demais questões preliminares aventadas, pelo fato da fiscalização ter encontrado a devida motivação em práticas do contribuinte que seriam contrárias à legislação tributária do ICMS do Estado da Bahia, conforme já visto linhas acima.

Foi franqueada ao contribuinte a prática de todos os atos que entendesse necessários para o pleno exercício do

contraditório, inclusive e sobretudo a apresentação de elementos de prova e argumentos, que foram albergados pela própria autuante em sede de diligência fiscal, momento em que foram revistos e reduzidos os valores originalmente lançados, podendo participar de todos os atos processuais, e deles tendo pleno conhecimento.

Esclareço ser o direito de ampla defesa uma importante garantia individual, decorrente dos princípios jurídicos da igualdade, da liberdade e da dignidade da pessoa humana, significando que não serão imputadas obrigações, nem restringidos direitos de determinado indivíduo, sem que ao mesmo seja facultado se manifestar, previamente, de forma completa e sem qualquer tipo de restrição, estando tal preceito insculpido no corpo constitucional quando da apreciação e determinação dos direitos e garantias individuais e coletivos, inserido no artigo 5º, inciso LV da Constituição Federal.

A doutrina representada por Maria Sylvia Zanella Di Pietro (in Direito Administrativo, 20ª edição, São Paulo, Atlas, 2007, p. 367), aponta que:

“O princípio do contraditório, que é inerente ao direito de defesa, é decorrente da bilateralidade do processo: quando uma das partes alega alguma coisa, há de ser ouvida também a outra, dando-se-lhe oportunidade de resposta. Ele supõe o conhecimento dos atos processuais pelo acusado e o seu direito de resposta ou de reação.

Exige:

- 1- notificação dos atos processuais à parte interessada;*
- 2- possibilidade de exame das provas constantes do processo;*
- 3- direito de assistir à inquirição de testemunhas;*
- 4- direito de apresentar defesa escrita”*

E tanto tal direito foi garantido ao contribuinte, que este foi devidamente comunicado do lançamento, com todos os seus elementos, compareceu ao feito, apresentou as suas alegações defensivas sem qualquer restrição para todas as infrações lançadas, evidentemente após o exame dos elementos do feito, desfiou os argumentos a seu favor, pôde contraditar a informação fiscal prestada, após a sua ciência, bem como o resultado da diligência determinada por esta Junta de Julgamento Fiscal, ou seja, exerceu tal direito sem qualquer limite ou restrição, o que sepulta o argumento posto.

Também foi obedecido o princípio do contraditório, até pela sua íntima relação de simbiose com o da ampla defesa, tendo Nelson Nery Costa assim entendido: “O direito de ampla defesa exige a bilateralidade, determinando a existência do contraditório. Entende-se, com propriedade, que o contraditório está inserido dentro da ampla defesa, quase que com ela confundido integralmente, na medida em que uma defesa não pode ser senão contraditória, sendo esta a exteriorização daquela”.

Todos os argumentos postos, pois, servem de embasamento para a rejeição das arguições preliminares.

Quanto a prejudicial de ocorrência de decadência para o ano de 2015, é de bom alvitre se esclarecer entender a empresa autuada que a situação que gerou o lançamento ora analisado se encontraria no artigo 150, § 4º do CTN, o que levaria a uma contagem de tempo na qual a seu ver estaria presente a decadência, ainda que parcial, o que, com a devida vênia, discordo.

E justifico. A decadência é forma de extinção do crédito tributário, prevista no artigo 156, inciso V, do CTN. Já o conceito de crédito tributário é, em síntese, a obrigação tributária exigível, devidamente lançada e possível de cobrança, estando regulada pelo artigo 173 do multi mencionado Código, o qual estabelece:

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

- I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”;*

A doutrina, representada por Luciano Amaro (Direito Tributário Brasileiro. São Paulo: Saraiva, 2ª ed., 1998, p. 382), entende que “O lançamento por homologação não é atingido pela decadência, pois feito o lançamento (dito ‘antecipado’), ou a autoridade administrativa anui e homologa expressamente (lançamento por homologação expressa) ou deixa transcorrer, em silêncio, o prazo legal e, dessa forma, anui tacitamente (lançamento por homologação tácita). Em ambos os casos, não se pode falar em decadência (do lançamento por homologação), pois o lançamento terá sido realizado (ainda que pelo silêncio). O que é passível de decadência é o lançamento de ofício, que cabe à autoridade administrativa realizar quando constata omissão ou inexistência do sujeito passivo no cumprimento do dever de ‘antecipar’ o pagamento do tributo”.

Ao seu turno, Marcos Freitas Gouveia (O Lançamento no Direito Tributário Brasileiro: a Prescrição e a Decadência nos Tributos Lançados por Homologação. Jus Navigandi, Teresina, ano 10, n. 1162, 6 de setembro de 2006) nos fala em três possibilidades, em relação à aplicação ou não da decadência. Uma delas, como no presente caso, é quando o tributo não é declarado (ou é declarado a menor) e não é pago, naturalmente que não há declaração para constituir o crédito (integral ou parcialmente) nem pagamento para a aplicação do artigo 150, § 4º do CTN.

Dessa forma, aplica-se a regra de decadência do artigo 173 do Código, qual seja cinco anos a partir do

primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorreu o fato gerador. Se nesse período a Administração lavrou o Auto de Infração, conta-se a partir dele (se não houver recurso) ou da decisão administrativa final (se houver recurso), o prazo de cinco anos de prescrição (artigo 174 do CTN).

Neste sentido, adoto o posicionamento do ilustre Conselheiro Rodrigo Lauande Pimentel, o qual assim apreciou matéria idêntica, que resultou no Acórdão CJF 0037-11/16, acompanhado pelos seus pares à unanimidade:

“Em sua defesa, o Recorrente centra a tese de que houve a decadência dos fatos geradores, uma vez que, deve se afastar a aplicação do artigo 173, I do CTN, c/c o artigo 107-A do COTEB, tanto por este ter sido revogado pelo artigo 8º da Lei nº 13.199/14, quanto à necessidade de aplicação do artigo 150, § 4º do CTN, devido à apuração mensal do imposto.

Pois bem. Ab initio, cura ressaltar que a presente infração se consubstancia em um levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado, conforme os critérios definidos na Portaria nº 445/98. Logo, a apuração é realizada contabilizando o estoque inicial do período (1º de janeiro de 2009) e o estoque final do período (31 de dezembro de 2009). Assim, entendo que o fato gerador do imposto só se consubstancia no último dia do exercício fechado, que no caso, foi 31 de dezembro de 2009.

Nesta trilha, não há como se protestar pela aplicação do artigo 150, § 4º do CTN para invocar a decadência, pois, mesmo se aplicado, não haverá a ocorrência a perda do direito de lançar, uma vez que, o lançamento se perfez em 16 de dezembro de 2014, dentro do prazo de 05 anos após o fato gerador do imposto.

Lembro que o registro de inventário do Contribuinte foi apurado anualmente, o que impossibilita a apuração mensal das omissões apontadas no presente Auto de Infração. Portanto, não há como dar guarida à tese recursal quanto à ocorrência de decadência ou a possibilidade de apuração mensal das omissões”.

Da mesma forma, assim tem se manifestado o Conselho de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda (CARF), ao enunciar a Súmula CARF 101:

“Na hipótese de aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”.

Igual o entendimento exarado pelo Poder Judiciário, inclusive menciono como exemplo, a decisão relativa ao Recurso Especial 973.733/SC, no qual o STJ consagrou a aplicação do artigo 173, inciso I do CTN em casos semelhantes ao presente.

E mais: Editou a Súmula nº 555, aprovada por aquele Tribunal e publicada no Diário da Justiça de 15 de dezembro de 2015, com o seguinte enunciado:

“Súmula 555. Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa”.

A se considerar a mesma, além dos dezenove Acórdãos tomados como paradigma, o que se verifica é que quando o contribuinte não declara e não paga o imposto, como no presente caso, aplica-se a regra do artigo 173 do CTN, ou seja, o Fisco possui cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte para constituir o crédito tributário (não declarado e não pago); e, na hipótese de o contribuinte declarar o que tem como devido, recolhendo tal valor, mas o Fisco entende que o contribuinte deveria ter declarado valor maior (ou seja, não houve declaração de uma diferença), aplica-se a regra do artigo 150 do CTN, pela qual o Fisco teria cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador para constituir a diferença não declarada/não paga, pois houve declaração/princípio de pagamento.

E a justificativa para tal entendimento reside no fato de o STJ ter adotado como critério para aplicação do artigo 173, inciso I, do CTN, a ausência de qualquer pagamento do tributo. Por outro lado, quando houver pagamento do tributo, ainda que parcial, aplica-se a regra decadencial do artigo 150, § 4º do CTN.

Este raciocínio se manifesta num dos Acórdãos tidos como parâmetros pelo Tribunal, a saber, o AgRg no REsp 1.277.854:

“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”.

Note-se que o “pagamento parcial” a que a jurisprudência do STJ invoca tem tal conotação de ser parcial na ótica do Fisco, isto é, comparado à totalidade do tributo tido como devido. Caso o “pagamento parcial” em

questão fosse parcial sob a perspectiva do contribuinte, isso significaria que este teria declarado a totalidade do tributo, mas efetuado o pagamento apenas de parte dele.

Não é o que se verifica do exame dos autos, e das informações nele contidas.

Lembro ainda que durante muito tempo, subsistiu discussão acerca de qual seria o entendimento frente a questões de tal natureza, para reconhecimento ou não da existência da decadência: se deveria ser aplicado o disposto no artigo 173, inciso I, ou o artigo 150 § 4º do CTN.

O entendimento predominante neste Órgão era de que prevalecia em tais hipóteses como a da presente autuação, a redação contida no Código Tributário do Estado da Bahia, (Lei 3.956/81), até mesmo após a edição pelo Supremo Tribunal Federal (STF) da Súmula Vinculante 08, a qual aplicável aos créditos tributários.

A Procuradoria Geral do Estado da Bahia, através da sua Procuradoria Fiscal, sustentou, igualmente, por largo período, inclusive junto ao Poder Judiciário, tal entendimento acima exposto, dissonante daquele predominante nas decisões dos Tribunais Superiores, sendo que após diversas derrotas judiciais na apreciação de tal matéria, repensou o entendimento anterior, culminando com a adoção dos denominados “Incidentes de Uniformização”, os quais visaram unificar o pensamento acerca de questões até então ensejadoras de inúmeros e acalorados debates.

Dentre tais “Incidentes de Uniformização”, destaco o de n.º PGE 2016.194710-0, cujo enunciado transcrevo: “Entendimento firmado: 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 ou prestações tributáveis), apura o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que correspondia às operações declaradas”.

E avança ainda mais o entendimento exposto, ao observar na seguinte Nota 1: “Conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, com fundamento no art. 173, 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”.

Inequívoco o fato de o contribuinte não ter lançado o imposto, sequer realizou qualquer antecipação de pagamento de que nos fala o dispositivo legal acima enunciado, sendo clara e inquestionável a aplicação do mesmo, frente aos fatos ora relatados.

A autuação se deu em 10/03/2020 (fl. 01), tendo a ciência ao contribuinte autuado do lançamento ocorrido em 17/03/2020, na forma do documento de fl. 03, de forma pessoal a preposto da empresa autuada

Logo, seguindo o entendimento predominante, nesta data (17/03/2020), a rigor do artigo 173, inciso I do CTN, incabível o reconhecimento da ocorrência de decadência ao caso, diante da não realização de pagamento antecipado, ainda que parcial, eis que a decadência somente ocorreria a partir de 01/01/2021.

Neste caso, diferentemente do aventado pela defesa, em manifestação de fl. 974, não há de se falar nem considerar a data do novo levantamento, para cômputo do prazo decadencial, e sim, do lançamento, até pelo fato de inexistir novo levantamento, apenas o levantamento original ajustado.

Diante dos posicionamentos aqui externados, cristalino está que no caso em comento relativo às infrações lançadas, a Secretaria da Fazenda não se manteve inerte frente ao ocorrido, ou seja, a não declaração de operações realizadas e não recolhimento realizado pelo sujeito passivo, razão pela qual não vislumbro qualquer ocorrência de período decaído, diante da clara aplicação do artigo 173, inciso I do CTN, razão pela qual rejeito a questão prejudicial posta, reafirmo.

No mérito, a acusação posta se reporta a auditoria de estoques e tal matéria em discussão se encontra regulada pela Portaria 445/98, a qual dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias, e assim prevê:

“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”.

Mais adiante, chama a atenção para a diferenciação:

“Parágrafo único. Os procedimentos a serem adotados no levantamento quantitativo em exercício fechado não são exatamente os mesmos que se adotam no levantamento em exercício aberto, e essas particularidades devem ser levadas em conta tanto no desenvolvimento da ação fiscal como no tratamento tributário a ser

dispensado na análise dos resultados obtidos, após a conclusão dos levantamentos.

A situação presente nos autos (concomitância de omissões de entradas com as omissões de saídas) é abordada nos artigos 12 e 13:

“Art. 12. Detectando-se, mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias, omissão tanto de entradas como de saídas, a análise dos elementos e a adoção das providências fiscais recomendáveis nessas circunstâncias deverão ter em vista as disposições formuladas nos artigos anteriores desta Portaria.

Art. 13. No caso de existência tanto de omissão de entradas como de saídas de mercadorias, duas situações, pelo menos, podem ocorrer:

I - o valor da omissão de saídas é maior do que o da omissão de entradas: nesse caso deve ser cobrado o imposto relativo às operações de saídas omitidas com a multa correspondente, que absorve a penalidade relativa à falta de escrituração das entradas”;

Ou seja: foram apuradas no mesmo período, omissões tanto de entradas, quanto de saídas de mercadorias, o que, na forma da determinação ali contida, ensejou que fosse lançado o maior valor apurado, ou seja a omissão de saídas, abordada no artigo 4º da referida Portaria:

“Art. 4º A constatação de omissão de saídas de mercadorias mediante levantamento quantitativo de estoques constitui comprovação suficiente da falta de pagamento do ICMS relativo a operações efetuadas pelo contribuinte sem emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem lançamento dos valores correspondentes em sua escrita”.

Quanto a isso, não remanesce qualquer dúvida, sendo, pois, pacífico o entendimento para tal infração 02.

Os resultados apurados são suficientes como comprovação de que as mercadorias saíram sem emissão de notas fiscais, e conseqüentemente, sem tributação, o que dá a necessária e devida sustentação a tal infração.

De acordo com a legislação acima posta e entendimento já sedimentado neste CONSEF, a constatação de omissão de saídas de mercadorias, seja real ou presumida, apurada mediante a aplicação do roteiro de estoques constitui comprovação suficiente da falta de pagamento do ICMS relativo a operações efetuadas pelo contribuinte sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o lançamento dos valores correspondentes em sua escrita.

Assim, o procedimento fiscal que redundou no lançamento, pode ser resumido em uma fórmula das quantidades físicas de entradas e saídas de cada mercadoria no exercício, bem como daquelas existentes nos estoques inicial e final (estoque inicial + entradas – estoque final = saídas reais), sendo que o resultado da equação deve ser comparado com as quantidades da mesma mercadoria saídas do estabelecimento por meio de notas fiscais, a fim de se verificar a ocorrência, ou não, de diferenças nas entradas ou nas saídas de mercadorias.

Dai pode ter três resultados: se for zero, inexistem diferenças; se positivo, verifica-se omissão de saídas; caso negativo há omissão nas entradas de mercadorias.

O exame, pois, demandaria apenas e tão somente, análise do aspecto material, vez se tratar de questão eminentemente fática, e conseqüentemente, necessitar da produção da necessária e essencial prova por parte do autuado, no sentido contrário aos dados numéricos de entradas, saídas e saldos apresentados pela autuante, todos retirados da EFD do contribuinte.

Como visto em momento anterior, o levantamento quantitativo por espécie de mercadorias em exercício fechado, é um resultado aritmético, e como consequência, fruto de aplicação de uma equação matemática, o que minimiza a ocorrência de erros, registrando, mais uma vez, ter a empresa recebido os demonstrativos elaborados ao curso da autuação.

Logo, num primeiro momento, diante do fato de terem sido observados os princípios de auditoria aplicáveis ao caso, bem como os do processo administrativo fiscal, respeitando os mesmos, inexistente qualquer violação, sendo atendidos o da ampla defesa e o do contraditório, além do princípio da legalidade, bem como obedecidos os procedimentos regulamentares e normativos, tornando o feito isento de qualquer mácula que o contamine com nulidade ou impropriedade.

A resolução da lide, em tal situação, depende apenas e tão somente de análise da verdade material, princípio basilar no processo administrativo fiscal, a qual foi buscada no feito.

Odete Medauar (A Processualidade do Direito Administrativo, São Paulo, RT, 2ª edição, 2008, página 131) entende que “O princípio da verdade material ou real, vinculado ao princípio da oficialidade, exprime que a Administração deve tomar as decisões com base nos fatos tais como se apresentam na realidade, não se satisfazendo com a versão oferecida pelos sujeitos. Para tanto, tem o direito e o dever de carrear para o expediente todos os dados, informações, documentos a respeito da matéria tratada, sem estar jungida aos aspectos considerados pelos sujeitos. Assim, no tocante a provas, desde que obtidas por meios lícitos (como impõe o inciso LVI do art. 5º da CF), a Administração detém liberdade plena de produzi-las”.

José dos Santos Carvalho Filho (*Manual de direito administrativo*. 12ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005, p. 891) sustenta que tal princípio “autoriza o administrador a perseguir a verdade real, ou seja, aquela que resulta efetivamente dos fatos que a constituíram”.

Para Paulo de Barros Carvalho (*A prova no procedimento administrativo tributário*. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário, n. 34, 1998. p. 105.), o fato de o direito tributário ser regido pelos princípios da estrita legalidade e da tipicidade, implica que a obrigação tributária tem nascimento, tão somente, se verificado o fato descrito na regra-matriz de incidência. A prova, pois, assume relevância no tocante ao processo administrativo fiscal, vez que, sem ela, resta infirmada a aplicação normativa e a constituição do fato jurídico tributário e da obrigação tributária, por via de consequência.

Ressalte-se ainda, que tal princípio impõe à Administração Pública o dever de provar os fatos alegados, sendo regra a vedação de aplicar-se como verdadeiros fatos fictícios ou de mera presunção da ocorrência de sua hipótese de incidência, devendo, portanto, buscar-se a descrição concreta dos fatos ocorridos. A Constituição Federal em seu artigo 5º, incisos LV e LXXVIII assegura ao cidadão litigante, quer em processo judicial quer em processo administrativo, o contraditório, a ampla defesa e a razoável duração do processo.

Assim, percebe-se que a Carta Magna quis assegurar aos litigantes garantias semelhantes tanto no processo judicial quanto no administrativo. Apesar disso, não se pode dizer que não existem diferenças entre eles, um dos mais expressivos elementos diferenciadores resulta da jurisdição.

Como já observado, não se podem afastar, no processo administrativo fiscal, os diversos princípios informadores do processo judicial e garantias constitucionais do cidadão, entre eles os princípios da verdade material e do livre convencimento motivado do julgador.

Dessa forma, a valoração das provas à luz do princípio da verdade material deve obedecer aos princípios constitucionais e as normas atinentes ao processo, buscando-se a maior verossimilhança possível dos fatos alegados pelo agente responsável pelo lançamento, e permitindo ao contribuinte utilizar-se da produção de todas e quaisquer provas a ele admitidas por direito quando possíveis no caso concreto, sem qualquer restrição. E mais: o julgador deverá valorar as provas a ele apresentadas livremente, sempre buscando a verdade material dos fatos.

Nele, a produção de provas é de grande relevância, pois visa a obtenção da verdade, ou sua maior aproximação, visto que dificilmente se consegue descrever com exatidão como o fato realmente ocorreu. E é neste sentido, do maior grau de semelhança das ocorrências descritas nos atos formais realizados pelo agente administrativo, que se reveste o princípio da verdade material.

O Processo Administrativo Fiscal busca a descoberta da verdade material relativa aos fatos tributários. Com status constitucionais, os princípios da ampla defesa e do contraditório serão garantidos ao sujeito passivo, que, querendo, apresentará contestação ao lançamento tributário, intervindo por meio de produção das provas.

A denominada verdade material funda-se na aceitação da teoria da verdade por correspondência, pressupondo a possibilidade de espelhar a realidade por meio da linguagem.

No processo existirão sempre três verdades: a) verdade descrita no lançamento pela autoridade fiscal; b) verdade descrita na impugnação do contribuinte; c) verdade do julgador.

Prevalece a verdade do julgador, para quem as provas terão papel fundamental na formação da sua convicção. A essa autoridade incumbe determinar ou não a realização das diligências, inclusive perícias, podendo indeferir-las se as tiver por prescindíveis ou impraticáveis, como no caso presente, diante do fato de, na informação fiscal, o autuante ter revisado o lançamento em sua inteireza, em relação às infrações contestadas, o que prejudica o pedido feito.

São os princípios que norteiam o Processo Administrativo Fiscal e que definem os limites dos poderes de cognição do julgador em relação aos fatos que podem ser considerados para a decisão da situação que lhe é submetida.

No caso em comento, já foi devidamente pontuado que os levantamentos elaborados foram entregues para a empresa autuada, estando em conformidade e obediência à disposição da Portaria 445/98, de 10 de agosto de 1998, que prevê tal metodologia no seu artigo 3º, respeitando seu direito a ampla defesa e ao exercício do contraditório, e lhe proporcionando acesso a todos os elementos nos quais a autuação se encontra respaldada.

Necessário, ainda, se esclarecer estar o sujeito passivo obrigado à apresentação de Escrituração Fiscal Digital (EFD), uma das partes do SPED Fiscal, como a Escrituração Contábil Digital (ECD) e a Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), vindo a ser um arquivo digital, se constituindo de um conjunto de escriturações de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Receita Federal do Brasil, bem como de registros de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte.

O arquivo deve ser assinado digitalmente e transmitido, via Internet, ao ambiente SPED. Veio a substituir a escrituração manual, e por processamento de dados, utilizados anteriormente, sendo seu uso obrigatório para

os contribuintes do ICMS ou do IPI, hipótese na qual se inclui a empresa autuada.

Sua instituição deu-se por meio do Convênio ICMS 143/2006 de 15 de dezembro de 2006, posteriormente substituído pelo Ajuste SINIEF 02/2009, de 03 de abril de 2009, e Ato COTEPE 09, de 18 de abril de 2008, estando a regulamentação no estado da Bahia, inserida nos artigos 247 a 253 do RICMS/12.

O arquivo digital deve ser submetido ao programa validador, fornecido pelo SPED (Sistema Público de Escrituração Digital), o qual verifica a consistência das informações prestadas, assina (certificado digital, tipo A1 ou A3, ICP-Brasil) e transmite.

Ainda que determinados registros e/ou campos não contenham regras específicas de validação de conteúdo ou de obrigatoriedade, esta ausência não dispensa, em nenhuma hipótese, a não apresentação de dados existentes nos documentos e/ou de informação solicitada pelos fiscos.

Regra geral, se existir a informação, o contribuinte está obrigado a prestá-la. A omissão de informações poderá acarretar penalidades e a obrigatoriedade de reapresentação do arquivo integral, de acordo com as regras estabelecidas pela Administração Tributária Estadual.

A escrituração prevista na forma do mencionado Convênio substituiu a escrituração e impressão dos seguintes livros: livro Registro de Entradas; livro Registro de Saídas; Livro Registro de Inventário; livro Registro de Apuração do IPI; livro Registro de Apuração do ICMS; documento Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente - CIAP; Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque.

A partir de sua base de dados, a empresa deverá gerar um arquivo digital de acordo com leiaute estabelecido em Ato COTEPE, informando todos os documentos fiscais e outras informações de interesse dos fiscos federal e estadual, referentes ao período de apuração dos impostos ICMS e IPI. Este arquivo deverá ser submetido à importação e validação pelo Programa Validador e Assinador (PVA) fornecido pelo SPED.

O contribuinte deverá manter o arquivo digital da EFD, bem como os documentos fiscais que deram origem à escrituração, na forma e prazos estabelecidos para a guarda de documentos fiscais na legislação tributária, observados os requisitos de autenticidade e segurança nela previstos.

Considera-se a EFD válida para os efeitos fiscais após a confirmação de recebimento do arquivo que a contém, sendo a periodicidade de apresentação mensal e o arquivo deverá ser enviado no prazo definido em regulamento.

Com tais considerações, se constata que a responsabilidade pela escrituração e envio da EFD é de forma exclusiva do sujeito passivo, e ainda que ocorressem erros na sua transmissão, ou qualquer outro procedimento que implicasse em modificação, a legislação estipula prazo para as devidas correções, entretanto não as aceita quando da realização de auditoria, a menos mediante intimação específica do Fisco, do que não se tem notícia nos autos.

Assim, cabe unicamente ao contribuinte, sob sua inteira responsabilidade, escriturar os seus livros fiscais, e enviá-los para o ambiente SPED, conforme já visto linhas acima, sendo de sua única responsabilidade a ocorrência de erros e equívocos, acaso existentes.

Vale esclarecer que o Registro de Inventário, a exemplo dos demais livros fiscais utilizados como base para o levantamento fiscal realizado pelo autuante, foi transmitido pelo autuado, com base em seus dados existentes, sendo que este livro possui como regra geral o fato de dever ser escriturado pelas empresas que mantenham mercadorias e produtos em estoque na data de encerramento de seu balanço patrimonial, atentando para a necessidade de atender aos preceitos da legislação, especialmente o ICMS, IPI e o IRPJ.

Se destina a arrolar, pelos seus valores, identificando as mercadorias, matérias primas, produtos acabados, semiacabados, além de bens em almoxarifado, inclusive em poder de terceiros e os pertencentes a terceiros em poder do estabelecimento, existentes na data do balanço patrimonial levantado, de acordo como artigo 261 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999.

Na ausência de estoques, tal fato deve ser igualmente mencionado no livro.

No novo Regulamento do Imposto de Renda (RIR) de 2018, aprovado pelo Decreto 9.580/18, a obrigatoriedade do Livro Registro de Inventário se encontra no artigo 275, inciso I, mantidas as demais exigências acima listadas.

Na EFD, o bloco H, com informações do inventário, deverá ser informado junto com a movimentação do segundo período de apuração subsequente ao levantamento do balanço. Em regra, as empresas encerram seu balanço no dia 31 de dezembro, devendo apresentar o inventário até sessenta dias após tal data, ou seja, na escrituração de fevereiro. Havendo legislação específica, o inventário poderá ter periodicidade diferente da anual e ser exigido em outro período.

Assim, temos que no referido bloco H, que, como visto, destina-se a informar o inventário físico dos estabelecimentos, nos prazos previstos acima, os registros a serem informados são:

Registro H001: abertura do bloco H, este que deve ser gerado para abertura do bloco H, indicando se há

registros de informações no bloco. Obrigatoriamente deverá ser informado “0” no campo IND_MOV no período de referência fevereiro de cada ano, relativamente a 31/12 do ano anterior.

Registro H005: totais do inventário, este que deve ser apresentado para discriminar os valores totais dos itens/produtos do inventário realizado em 31 de dezembro de cada exercício, ou nas demais datas estabelecidas pela legislação fiscal ou comercial.

Registro H010: inventário, este que deve ser informado para discriminar os itens existentes no estoque.

Registro H020: informação complementar do inventário, este registro que deve ser preenchido para complementar as informações do inventário, quando o campo MOT_INV do registro H005 for de “02” a “05”.

Por fim, o registro H990: encerramento do bloco H, que se destina a identificar o encerramento do bloco H e a informar a quantidade de linhas (registros) existentes no bloco.

Assim, frente ao resultado apurado, em procedimento que seguiu estritamente a legislação relativamente aos procedimentos no levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, o qual possui característica eminentemente objetiva, e específica, os dados e elementos considerados para a quantificação do débito foram aqueles praticados, indicados e informados pelo próprio sujeito passivo, baseados em suas operações escrituradas nos livros fiscais próprios, e cuja informação é de responsabilidade do mesmo.

Quanto aos elementos de fato trazidos em sede de impugnação, em primeiro lugar, diante da afirmativa da empresa autuada de que, efetivamente, ocorreram erros no sistema de controle de movimentação de estoque, o que determinou a elaboração de novos relatórios de controle de estoque e apontamento dos erros identificados, o que depõe contra os próprios argumentos defensivos trazidos, tal fato se reveste de estranheza, ainda mais se considerarmos ser a mesma uma sociedade anônima de capital aberto, e nos termos da legislação vigente, especialmente a Lei 11.638/2007, que trata de Sociedades de Grande Porte, quais sejam, aquelas com ativo total superior a R\$ 240.000.000,00 ou receita bruta anual superior a R\$ 300.000.000,00, devem, de forma obrigatória, contratar auditoria externa para auditar suas demonstrações contábeis e financeiras.

Desde o ano de 2013, a Receita Federal do Brasil (RFB) tem determinado que as empresas de grande porte informem no cadastro do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) o nome do auditor independente responsável pela auditoria, assim como o respectivo registro dele, junto à Comissão de Valores Mobiliários (CVM), igualmente de forma obrigatória, de preenchimento no campo referente ao nome da auditoria externa responsável por auditar as demonstrações financeiras e contábeis.

Daí o questionamento quanto a veracidade dos dados fiscais e contábeis representados em suas demonstrações legais, inclusive quanto aos resultados, que implicam em distribuição ou não da parcela de lucro apurado no exercício social, aos seus acionistas, nos livros fiscais e contábeis acerca da higidez dos estoques.

Também soa igualmente estranho que apenas em 2020, data da realização da auditoria, e que, inclusive, na ótica da empresa, se encontrava presente a figura da decadência, argumento já rejeitado anteriormente, eis que os exercícios fiscalizados foram de 2015 e 2016, cinco anos após, e apenas neste período, tenha “descoberto” os erros nos estoques existentes no estabelecimento, e requerido a retificação dos dados constantes de sua escrituração, inclusive segundo relato da autuante, do livro Registro de Inventário, fato devidamente confirmado através do documento de fl. 46, onde a empresa solicita através de sua funcionária Bruna Amaral de Castro, em 06/02/2020 autorização para retificar o bloco H010 da EDF, (Registro de Inventário consoante visto linhas acima), quando, como já visto, legalmente não o podia fazê-lo, não sendo motivo e razão para solicitação da Fiscalização naquele momento, nem se podendo falar, como aventado, em qualquer cerceamento do direito de defesa da empresa autuada, o que concorre para a não aceitação de tais argumentos.

Fato concreto é que, na busca da verdade material, objetivo maior do processo administrativo fiscal, consoante firmado linhas acima, esta Junta de Julgamento diligenciou junto a autuante, a qual, aproveitando a oportunidade revisou o lançamento como um todo, reduzindo algumas parcelas de imposto lançadas, atendendo, inclusive, a argumentos defensivos trazidos pelo contribuinte.

Fato é que, concretamente, não foram apontados erros ou equívocos numéricos ou matemáticos decorrentes da extensa revisão efetuada, senão a repetição dos já enfrentados argumentos constantes da impugnação apresentada.

Quanto a postulação defensiva pela imposição de multa por descumprimento de obrigação acessória, em respeito ao princípio da verdade material, diante do seu entendimento de que jamais se poderia ter exigido ICMS sobre fatos geradores que não se confirmam, com a devida vênia, não posso acolher.

A justificativa para tal é o fato de estarmos diante da ausência de recolhimento de imposto, figura típica de obrigação principal, e com a devida e necessária previsão legal de imposição de multa percentual em relação ao imposto não declarado e não recolhido.

Também concorre para a negativa a aplicação do princípio da legalidade, o qual tem a sua gênese na Constituição Federal, artigo 5º, inciso II, ao dispor que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Esse princípio tem forte ligação com o próprio Estado de Direito, uma

vez que nele é assegurado o “império da lei” ou “jus imperium”.

No campo tributário, como já visto anteriormente, este princípio encontra-se devidamente explícito no artigo 150, inciso I da Carta Magna, ao dispor que “nenhum tributo pode ser criado, aumentado, reduzido ou extinto sem que seja por lei”. Desse comando, depreende-se que aos Estados, compete instituir e normatizar os tributos estaduais. Dessa forma, somente a lei poderá diminuir e isentar tributos, parcelar e perdoar débitos tributários, criar obrigações acessórias, sendo necessário que haja competência do ente para que seja válida sua criação, competência descrita no próprio corpo do texto constitucional.

O professor Roque Antônio Carrazza em seu livro *Princípios Constitucionais Tributários*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1998, ensina que “O princípio da legalidade garante, decisivamente, a segurança das pessoas, diante da tributação. De fato, de pouco valeria a Constituição proteger a propriedade privada (arts. 5º, XXII, e 170, II) se inexistisse a garantia cabal e solene de que os tributos não seriam fixados ou alterados pelo Poder Executivo, mas só pela lei”.

E por tais razões, cabe a todos a estrita obediência à norma legal, dentro dos parâmetros e limites estabelecidos na Constituição Federal, a qual, inclusive, determina que os conflitos sejam mediados e decididos pelo Poder Judiciário.

Dessa forma, existe todo um conjunto legal, o qual segue regramento específico para a edição e cumprimento das normas, as quais se aplicam indiferentemente a todos independentemente de qualquer critério. Assim, dentro de cada competência, os entes federativos constroem as normas que hão de vigorar relativamente àqueles tributos que lhes cabem. E assim o fez o Estado da Bahia, ao promulgar a Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia) a qual disciplinou nos artigos 46 e 47, as penalidades à infração da legislação do ICMS.

Com a edição da Lei nº 7.014/96, a qual adequou a legislação estadual aos ditames da Lei Complementar 87/96, no seu artigo 40 e seguintes, conceitua, tipifica e determina as regras e percentuais de penalidades a serem aplicadas diante da constatação de descumprimento de obrigação tributária, bem como os percentuais de redução das mesmas, e as condições necessárias para tal.

A Agente fiscal, no momento do lançamento tributário, deve, pois, em atenção às normas legais vigentes, aplicar os percentuais previstos para cada uma das infrações verificadas, em nome não somente do princípio da legalidade, como, igualmente, do princípio da segurança jurídica, não estando a sua aplicação sujeita à discricionariedade, senão da Lei.

Quanto ao fato de a autuante não ter aquiescido com o pedido de apresentação de novos arquivos EFD retificadores por parte da empresa autuada, ao meu ver agiu corretamente, pois a ação fiscal já se encontrando em curso, estando suspensa a espontaneidade da empresa autuada, nos termos do previstos no artigo 138 do CTN.

Assim, diante de não ter a empresa autuada trazido aos autos elementos de fato e/ou direito capazes de alterar o lançamento, após a realização da diligência determinada por esta Junta de Julgamento Fiscal, tenho o lançamento como parcialmente procedente em R\$ 472.827,27, na forma a seguir discriminada:

Infração 01. R\$ 18.425,55

Infração 02. R\$ 404.105,77

Infração 03. R\$ 41.946,11

Infração 04. R\$ 8.349,84”.

Fundamentada no art. 169, I, “a” do RPAF, a Junta recorreu de ofício da própria Decisão, contida no Acórdão nº 0158-02/21-VD.

Respalado no art. 169, I, “b” do referido Regulamento, o contribuinte interpõe Recurso Voluntário às fls. 1.036 a 1.049.

Descreve os incidentes processuais até então ocorridos, inclusive a conversão do feito em diligência ao Fisco para que fosse efetuado agrupamento (infrações 01 a 04) e para a aplicação do índice de perdas de 0,62% (comércio varejista; infração 02).

Pugnando por nulidade, também reitera a tese de decadência e diz que – com os novos valores –, o que ocorreu foi uma outra autuação (em 21/05/2021), diferente da primeira (fl. 1.038). A ciência da lavratura ocorreu no dia 17/03/2020 (fl. 03). A seu ver, o *dies ad quem* deve ser fixado em 21/05/2021.

Sobre a nulidade da Decisão, argumenta que não houve análise de qualquer prova que colacionou aos autos, ignorando, assim, que à época dos fatos era uma Empresa Limitada, com exigências contábeis e societárias distintas das aduzidas no Acórdão, como, por exemplo, a obrigatoriedade de publicação de balanço e de auditoria privada.

A própria redução do valor devido para cerca de menos da metade do inicial demonstra a invalidade da autuação.

Com efeito, realizou auditoria interna em razão do IPO, o que permitiu a identificação dos erros sistêmicos nos controles dos estoques (objetos do pedido de revisão), o que, todavia, não implicou falta de recolhimento de tributo.

A Fiscalização considerou apenas os erros sistêmicos cometidos por si na elaboração da EFD, indeferindo o pedido de apresentação da retificadora e fugindo assim à busca da verdade material e à necessidade de uma correta motivação/ fundamentação, o que afirma com base em doutrina, precedentes e no art. 142 do CTN.

Pede deferimento.

VOTO

No que diz respeito à validade do procedimento administrativo e da Decisão recorrida, que analisou todas as questões suscitadas na impugnação, a autuante e os julgadores de primeira instância expuseram com clareza e correção a fundamentação de fato e de direito, descreveram as imputações, indicando os documentos e demonstrativos, com seus dados, informações e cálculos, assim como apontaram o embasamento jurídico, que se mostra acertado, claro e compreensível.

Não foi identificada violação ao princípio da busca da verdade material, da motivação, do devido processo legal ou a quaisquer outros de Direito Constitucional, Administrativo ou Tributário, em especial os do Processo Administrativo Fiscal (art. 2º do RPAF/99), tendo sido observada a garantia à ampla defesa e ao contraditório, visivelmente caracterizada nos minuciosos aspectos abordados na impugnação e no Recurso.

O lançamento de ofício não é ato que se aperfeiçoa com a sua lavratura, mas sim no transcurso da sua constituição definitiva, razão por que não há que se aventar nulidade em virtude da modificação do seu *quantum*.

Rejeitada a preliminar de nulidade.

Com referência à alegada decadência, alinho-me com a JJF, pois, de fato, durante muito tempo, subsistiu discussão acerca de qual seria o entendimento frente a questões de tal natureza: se deveria ser aplicado o disposto no artigo 173, inciso I, ou o artigo 150, § 4º do CTN.

O entendimento predominante neste órgão era de que prevalecia em tais hipóteses como a da presente autuação, a redação contida no Código Tributário do Estado da Bahia, (Lei 3.956/81), até mesmo após a edição pelo Supremo Tribunal Federal (STF) da Súmula Vinculante nº 08, a qual aplicável aos créditos tributários.

A Procuradoria Geral do Estado da Bahia, por meio da sua Procuradoria Fiscal, sustentou, igualmente, por longo período, inclusive junto ao Poder Judiciário, tal entendimento acima exposto, dissonante daquele predominante nas decisões dos Tribunais Superiores, sendo que após diversas derrotas judiciais na apreciação de tal matéria, repensou o entendimento anterior, culminando com a adoção dos denominados “Incidentes de Uniformização”, os quais visaram unificar o pensamento acerca de questões até então ensejadoras de inúmeros e acalorados debates.

Dentre tais “Incidentes de Uniformização”, assim como o relator *a quo*, destaco o de nº PGE 2016.194710-0, cujo enunciado transcrevo: “*Entendimento firmado: 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 ou prestações tributáveis), apura o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que correspondia às operações declaradas*”.

E avança ainda mais o entendimento exposto, ao observar na seguinte Nota 1: “*Conta-se o prazo*

decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, com fundamento no art. 173, 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”.

Inequívoco o fato de o contribuinte não ter lançado o imposto, sequer realizou qualquer antecipação de pagamento de que nos fala o dispositivo legal acima enunciado, sendo clara e inquestionável a aplicação do art. 173, I do CTN, frente aos fatos ora relatados.

A autuação se deu em 10/03/2020 (fl. 01), tendo a ciência ao contribuinte autuado do lançamento ocorrido em 17/03/2020, na forma do documento de fl. 03, de forma pessoal a preposto da empresa autuada

Logo, seguindo o entendimento predominante, nesta data (17/03/2020), a rigor do artigo 173, inciso I do CTN, incabível o reconhecimento da ocorrência de decadência ao caso, diante da não realização de pagamento antecipado, ainda que parcial, eis que a decadência somente ocorreria a partir de 01/01/2021.

Neste caso, diferentemente do aventado, não há de se falar nem considerar a data do novo levantamento para cômputo do prazo decadencial, e sim do lançamento, até pelo fato de inexistir novo levantamento, apenas o levantamento original ajustado.

Diante dos posicionamentos aqui externados, cristalino está que no caso em comento relativo às infrações lançadas, a Secretaria da Fazenda não se manteve inerte frente ao ocorrido, ou seja, o que se deu foi a não declaração de operações realizadas e o não recolhimento realizado pelo sujeito passivo, razão pela qual não vislumbro qualquer ocorrência de período decaído, diante da clara aplicação do artigo 173, inciso I do CTN, razão pela qual rejeito a questão prejudicial posta, reafirmo.

Rejeitada a prejudicial de decadência.

Uma diligência já foi realizada pela JJF. Decido que não é o caso de realizar outra, com base no art. 147, I, “a” do RPAF/99.

Passemos à análise do Recurso de Ofício.

Em 20/08/2020 o feito foi convertido em diligência pela JJF a fim de que a autuante considerasse as orientações contidas no § 1º do artigo 3º (perdas), bem como no inciso III, do mesmo artigo da Portaria nº 445/98 (agrupamento), elaborando novos demonstrativos de débito e prestando nova informação fiscal, nos termos do artigo 127, § 6º do RPAF/99.

Em cumprimento a tal determinação, a autuante (fls. 808 e 809) informou ter refeito os levantamentos quantitativos de estoques, com base no artigo 3º, inciso III e parágrafo 1º da Portaria nº 445/98, alterada pelas Portarias nºs 159/2019 e 01/2020.

Disso, corretamente, resultou a desoneração ora julgada, que alterou o valor devido do Auto de Infração para R\$ 422.827,27.

Quanto ao Recurso Voluntário e à irresignação do sujeito passivo pelo fato de não lhe ter sido oportunizado retificar a EFD durante a Fiscalização, entendo que não lhe assiste razão, pois isso sim significaria uma afronta ao princípio da verdade material.

Em face do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO dos Recursos de Ofício e Voluntário.

VOTO DISCORDANTE

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 nº 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 12 do CONSEF).

Assim, peço licença para divergir do voto proferido para 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, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida, que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 129712.0001/20-0, lavrado contra C&A MODAS S.A., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 472.827,27**, sendo R\$ 26.775,39 acrescido da multa de 60%, e R\$ 446.051,88 com multa de 100%, previstas no artigo 42, incisos II, alíneas “b” e “d” e III da Lei nº 7.014/96, com os acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Recurso Voluntário - Decadência) – Conselheiros: Paulo Danilo Reis Lopes, Henrique Silva de Oliveira, Fernando Antonio Brito de Araújo, Evalda de Brito Gonçalves e Rubens Bezerra Soares

VOTO DISCORDANTE (Recurso Voluntário - Decadência) – Conselheiro: Anderson Ítalo Pereira.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 20 de junho de 2024.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

PAULO DANILLO REIS LOPES – RELATOR

ANDERSON ÍTALO PEREIRA - VOTO DISCORDANTE
(Recurso Voluntário - Decadência)

THIAGO ANTON ALBAN – REPR. DA PGE/PROFIS