

PROCESSO - A. I. N° 269616.0007/06-6  
RECORRENTE - COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS - AMBEV  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5<sup>a</sup> JJF n° 0116-05/07  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
INTERNET - 30/12/2008

## 1<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0433-11/08

**EMENTA:** ICMS. IMPOSTO RETIDO E RECOLHIDO A MENOS. Diferença constatada no cotejo entre o valor do imposto retido por substituição tributária e o recolhido. Comprovado nos autos que parte dos valores exigidos refere-se à devolução das mercadorias. Infração parcialmente caracterizada. Não acatada a argüição de decadência do crédito tributário. Decisão recorrida mantida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso Voluntário apresentado contra a Decisão proferida pela 5<sup>a</sup> JJF, através do Acórdão JJF n° 0116-05/07, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração acima epigrafado, lavrado em 27/12/06, para exigir ICMS no valor de R\$149.533,81, em razão do recolhimento a menos do ICMS retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia.

Em Primeira Instância, o julgamento pela Procedência em Parte do Auto de Infração utilizou os seguintes argumentos, resumidamente:

- I. em relação ao argumento de nulidade da autuação em relação aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2001, sob o argumento de decadência do crédito tributário, consignou a JJF que o lançamento constitui um ato privativo da autoridade administrativa e, mesmo no caso de lançamento por homologação (CTN, art. 150), aplicável ao ICMS, o sujeito passivo obriga-se a apurar o montante do imposto devido e antecipar o pagamento, não podendo tais procedimentos ser confundidos com o lançamento em si, ato que por ser privativo da autoridade administrativa não acontece sem sua interveniência;
- II. que o contribuinte, ao identificar o fato gerador e apurar o valor devido, está simplesmente cumprindo obrigações instrumentais ou acessórias, que lhe são impostas por lei e são necessárias ao cumprimento da obrigação tributária, e apesar de muitas vezes repetir procedimentos idênticos aos realizados pela autoridade lançadora, como apuração da base de cálculo e aplicação da alíquota, o sujeito passivo nunca lança tributo;
- III. que a legislação tributária do Estado da Bahia fixa prazo à homologação do lançamento, não podendo ser argüida a determinação do art. 150, § 4º do CTN, que se aplica quando a lei do ente tributante não fixar prazo à homologação;
- IV. que os créditos constituídos relativos ao exercício de 2001, ocorreram entre o período de 31/01/01 a 31/08/01 e só seriam desconstituídos se o lançamento tributário ocorresse após o dia 01/01/07, quando completaria cinco anos a partir da data prevista na legislação tributária para contagem do prazo decadencial;
- V. que o Auto de Infração foi lavrado no dia 27/12/06, e o contribuinte foi cientificado do lançamento em 29/12/06 (fl. 20), dentro do prazo em que era assegurado legalmente a constitu-

ição do crédito tributário, motivo pelo qual se rejeita o pedido de improcedência de parte da autuação, pelo fato de que não foram atingidos pela decadência.

- VI. No mérito, consignou a JJF que os valores de R\$360,00 e R\$7.024,22, relativos aos meses de maio/02 e novembro/05, ocorrências de nº 4 e 12 (fl. 03), foram reconhecidos como devidos pelo autuado na defesa apresentada, devendo ser mantida a exigência fiscal, no tocante a estes valores;
- VII. que relativamente aos valores exigidos de R\$2.835,84, R\$4.998,23 e R\$1.430,20 referentes aos meses de abril/03, maio e julho/05, restou comprovado, conforme demonstrativos elaborados pelos autuantes no momento da informação fiscal, que os documentos juntados às fls. 50, 52, 70, 71, 72 e 92 fazem prova das alegações defensivas de que utilizou corretamente o crédito fiscal, devendo ser afastado da autuação os valores apontados, totalizando R\$9.264,27, relativo às ocorrências de nºs. 1, 2 e 3 - fl. 03;
- VIII. que em relação aos fatos geradores ocorridos em 2001, ocorrências 5 a 11 (fl. 3), o autuado não adentrou ao mérito e conforme apreciado na preliminar, não tendo sido acatado o argumento de que se operou a decadência, devem ser mantidos na sua integralidade;
- IX. que em relação à alegação de que a multa é confiscatória, sua aplicação é consequência da falta de recolhimento do imposto, o que resultou na lavratura do presente Auto de Infração, sendo a mesma regularmente prevista na legislação no art. 42, inciso V, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, além do que não tem o órgão julgador competência para apreciar pedido de redução ou cancelamento de multa decorrente de obrigação principal, competência exclusiva da Câmara Superior deste CONSEF, consoante o art. 159, § 1º e art. 169, § 1º do RPAF/BA.

Irresignado com o julgamento de Primeira Instância, o sujeito passivo interpõe o presente Recurso Voluntário – fls. 149 a 154 - através de advogado regularmente constituído, onde expressa que ratifica os argumentos lançados na Impugnação, notadamente no que toca à decadência dos créditos tributários que teria ocorrido em relação ao período compreendido entre janeiro e agosto de 2001.

Assevera que o *termo a quo* do prazo para que a Bahia constitui-se o crédito tributário é o previsto no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional (CTN), e não disposto no art. 173, I, do CTN, como entendeu os atuantes e a JJF.

Entende que ainda quando se trate de tributo sujeito a lançamento por homologação, caso não haja o recolhimento de qualquer quantia pelo contribuinte, aplica-se o disposto no referido art. 173, I., mas que tal circunstância não se verifica no presente caso, uma vez que o autuado efetuou o recolhimento do imposto, razão pela qual deve incidir a regra do art. 150, § 4º. Aduz que tendo ocorrido entre janeiro e agosto de 2001 os fatos geradores do presente Auto de Infração, o prazo de 05 anos expirou, em relação ao último período, em agosto de 2006, razão pela qual tendo sido o mesmo lavrado em dezembro/2006, verificou-se a ocorrência da homologação tácita do pagamento efetuado pelo recorrente, ainda que o recolhimento tenha sido efetuado a menor, o que se admite apenas para argumentar, uma vez que o tributo foi recolhido integralmente.

Afirma que a JJF equivocou-se ao considerar que o art. 150, § 4º do CTN outorgaria competência aos entes tributantes para dispor em relação à forma pela qual se procederá à contagem do prazo para homologação do lançamento efetuado pelo contribuinte, o que teria sido feito pelo § 5º do art. 107-B do CTN. Afirma, ainda, que o § 4º do referido dispositivo estabelece que a lei poderá fixar prazo à homologação do lançamento, mas não dispõe em relação à contagem desse prazo, que deverá atender ao quanto previsto no próprio CTN, não podendo os entes tributantes dispor de forma diversa sobre o termo inicial da decadência.

Transcreve decisões do Superior Tribunal de Justiça (STJ) que entende amparar sua tese, e conclui requerendo o conhecimento e provimento do Recurso Voluntário para que se reconheça a decadência dos créditos relativos ao período compreendido entre janeiro e agosto de 2001.

A PGE/PROFIS, em opinativo de fls. 212 e 213, consigna que ao contrário do quanto sustentado pelo recorrente a regra prevista no invocado art. 150, §4º do CTN não se aplica aos autos. Ressalta que no âmbito da legislação baiana os prazos de homologação tácita e de decadência têm o mesmo marco inicial, qual seja o dia primeiro de janeiro do exercício seguinte àquele no qual verificados os fatos geradores do tributo a ser exigido, valendo-se o legislador estadual da faculdade que lhe foi conferida pelo dispositivo citado – “se a lei não fixar prazo à homologação”, nos termos do art. 28, §1º do COTEB e do art. 90 do RICMS, que prevêem o início da contagem a partir de 1º de janeiro do ano seguinte àquele em que efetivado o lançamento pelo contribuinte.

## VOTO

Da análise dos documentos acostados aos autos e da legislação aplicável à matéria que se reporta este lançamento de ofício, devemos de logo consignar que a Decisão recorrida de maneira correta fez as correções necessárias nos valores inicialmente exigidos, expurgando da exigência fiscal os valores indevidos, por restar comprovado que os mesmos se reportavam a operações de devoluções, devidamente comprovadas pelo sujeito passivo e ratificadas pelos autuantes, além do que a multa aplicada é a legalmente prevista no diploma legal instituidor do ICMS no Estado da Bahia, Lei nº 7.014/96, e seu percentual se adéqua à gravidade da infração cometida – retenção e não recolhimento do ICMS devido por substituição tributária – já que o imposto foi retido do contribuinte substituído (adquirente das mercadorias) e não recolhido aos cofres públicos, o que caracteriza apropriação indébita.

No que toca à argüição de decadência dos valores exigidos no período de janeiro a agosto de 2001, comungamos com o Julgado de Primeira Instância e com o opinativo da PGE/PROFIS nos autos, visto que não se vislumbra a decadência argüida pelo sujeito passivo.

E de fato, aplicável ao lançamento ora em apreço é a regra disposta no inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional – CTN - que abaixo transcrevemos, cujo prazo inicial para contagem da decadência é o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, determinação esta repetida no art. 107-B do Código Tributário Estadual – COTEB – Lei nº 3.956/81, também abaixo transcrito:

*“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;” Grifos nossos.**

*“Art. 107-B*

*§ 5º - Considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento e definitivamente extinto o crédito, após 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.” Grifos nossos.*

Como bem frisou a PGE/PROFIS, estas são as regras a serem aplicadas quando o sujeito passivo omite ou efetua a menor o pagamento do imposto devido, ora exigido mediante lançamento de ofício, hipótese dos autos. Caso o sujeito passivo antecipasse devidamente o pagamento do tributo devido, de fato não haveria que se falar em decadência, pois neste caso o lançamento seria homologado, ou expressamente pela autoridade competente, ou tacitamente, caso o Fisco deixasse transcorrer o prazo quinquenal para a homologação expressa, contado da data da ocorrência do fato gerador, aí sim com arrimo no §4º do art. 150 do CTN.

Aliás, o próprio Julgado trazido pelo recorrente em peça recursal como embasador de sua tese de fato – AgRg. no Ag 756.159/RS, Rel. Min. Denise Arruda, 1T, julgado em 12/12/2006. DJ 01.02/2007, pg.408 – de fato respalda a legislação baiana, pois expressamente consigna que “*2. No caso dos autos, não houve antecipação do pagamento pelo contribuinte, razão pela qual se aplica a orientação desta Corte no sentido de que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, cujo pagamento não foi antecipado pelo devedor, incide a regra do art. 173, I do CTN. Assim, tem-se por configurada a decadência*”.

Do exposto, como o sujeito passivo, como comprova os autos, não efetuou o pagamento do imposto devido, aplicável à espécie a regra do art. 173, inciso I do CTN. Assim, como os fatos geradores se referem ao período de janeiro a agosto de 2001, o Fisco tinha o prazo para constituir o crédito tributário até a data de 31/12/2006, tendo sido o presente Auto de Infração lavrado em 27/12/06, com ciência do lançamento ao contribuinte em 29/12/06 - vide fl. 20 dos autos.

Assim, votamos pelo NÃO PROVIMENTO do presente Recurso Voluntário, mantendo a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o presente Auto de Infração.

#### VOTO DIVERGENTE (Período de Janeiro a Agosto/2001)

Analisando a peça recursal tenho que o contribuinte tem razão ao propugnar pela homologação dos valores recolhidos para pagamento do imposto devido com relação aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a agosto de 2001.

Com efeito, a Constituição Federal de 1988, suprimindo as controvérsias até então existentes, reservou à lei complementar a disciplina acerca da prescrição e decadência em direito tributário, consoante dicção do art. 146, III, “b”, do Texto Maior, que giza:

**“Art. 146. Cabe à lei complementar:**

(...)

**III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:**

(...)

**b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência de tributos”.**

A lei complementar mencionada pela Constituição Federal é o CTN, cujas normas prevalecem, inclusive, sobre a Lei de Execução Fiscal, consoante já pacificaram o STF e o STJ. Neste sentido, leciona Leandro Paulsen: “*Após o advento da CF/88, com previsão expressa nesta alínea no sentido de que se trata de norma geral em matéria tributária, tem-se todos os elementos para afirmar, categoricamente, que estão sob reserva de lei complementar. O STF já firmou posição acerca da matéria, e o STJ, recentemente, tem se pronunciado no sentido de que os dispositivos da LEF não podem prevalecer em face do CTN, conforme se pode ver dos precedentes acerca da interrupção da prescrição pela citação, em nota ao art. 174, parágrafo único, inciso I, do CTN*” (in Direito Tributário, Editora Livraria do Advogado, 10ª. Ed., pág. 94).

O STF, de seu turno, já decidiu: “*A questão da prescrição e da decadência, entretanto, parece-me pacificada. É que tais institutos são próprios de lei complementar de normas gerais (art. 146, III, b). Quer dizer, os prazos de decadência e de prescrição inscritos na lei complementar de normas gerais (CTN) são aplicáveis, agora, por expressa previsão constitucional, às contribuições parafiscais*” (Plenário, RE 148754-2/RJ, excerto do voto do Min. Carlos Velloso).

Assim, o crédito tributário discutido na presente lide administrativa não está submetido ao prazo decadencial previsto na legislação estadual, até mesmo porque, ao divergir do CTN, o legislador estadual incorreu em patente ilegalidade. Em verdade, devem ser observados os prazos decadenciais previstos no CTN, especialmente as regras insculpidas nos arts. 173, I, e 150, parágrafo 4º, que gizam:

**“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”.**

**“Art. 150. (...)**

**Parágrafo 4º. Se a lei não fixar prazo para a homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado 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”.**

A interpretação que vem sendo amplamente conferida aos referidos dispositivos legais é no sentido de que o prazo previsto no primeiro (art. 173, I) aplica-se exclusivamente quando não há antecipação do pagamento do tributo. Já o prazo do segundo dispositivo legal (art. 150, parágrafo 4º), aplica-se quando o contribuinte realiza o pagamento do tributo, ainda que parcial, uma vez que, nesta hipótese, deve a Fazenda Pública exercer o seu dever de verificar a regularidade do valor recolhido, homologando-o ou não.

Logo, como a presente autuação pauta-se integralmente no pagamento a menor do tributo supostamente devido, tendo havido o pagamento parcial do débito, deve incidir a regra de decadência prevista no art. 150, do CTN, impedindo a cobrança dos tributos relativos aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a agosto de 2001, os quais declaro extinto.

Ante o exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário interposto.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade da presidente, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269616.0007/06-6, lavrado contra **COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRIACAS - AMBEV**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$140.269,54**, acrescido da multa de 150%, prevista no art. 42, inciso V, “a” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

VOTO VENCEDOR - Conselheiros (as): Sandra Urânia Silva Andrade, Fernando Antonio Brito Araújo e Denise Mara de Andrade Barbosa.

VOTO VENCIDO (Períodos de Janeiro a Agosto/2001) – Conselheiros: Fábio de Andrade Moura, Oswaldo Ignácio Amador e Valnei Sousa Freire.

Sala das Sessões do CONSEF, 16 de dezembro de 2008.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – PRESIDENTE

SANDRA URÂNIA SILVA ANDRADE – RELATORA

FÁBIO DE ANDRADE MOURA – VOTO DIVERGENTE  
(Período de Janeiro a Agosto/2001)

ANA PAULA TOMAZ MARTINS - REPR. DA PGE/PROFIS