

**PROCESSO** - A. I. N° 206828.0006/09-8  
**RECORRENTE** - NORSA REFRIGERANTES LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF n° 0214-04/10  
**ORIGEM** - INFRAZ VITÓRIA DA CONQUISTA  
**INTERNET** - 16/08/2012

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0206-12/12

**EMENTA: ICMS.** 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. PRODUTOS ENQUADRADOS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. **a)** OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. Não comprovada à alegação que a diferença das quantidades omitidas se referem a quebras decorrentes de ajustes de estoques. A omissão de saídas de mercadorias apurada mediante levantamento quantitativo de estoques constitui comprovação suficiente da realização de operações sem emissão da documentação fiscal exigível. **b)** FALTA DE EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS. MERCADORIAS ISENTAS E/OU NÃO TRIBUTÁVEIS. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. Demonstrativo juntado ao processo comprova que ocorreram saídas de mercadorias com fase de tributação encerrada sem emissão do documento fiscal correspondente. Mantida a multa aplicada. **c)** OPERAÇÕES DE SAÍDA DO ESTABELECIMENTO. FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO. Não comprovado o recolhimento do imposto devido por substituição incidente sobre a omissão das saídas apuradas. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. **a)** ATIVO PERMANENTE. **b)** MATERIAL DE CONSUMO. Infrações devidamente caracterizadas. 3. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PRODUTOS ENQUADRADOS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. A multa aplicada encontra-se amparada no art. 42, II, “e”, da Lei n° 7.014/96. Rejeitada a arguição de nulidade suscitada. Decisão unânime. Não acolhida a preliminar de decadência. Decisão por maioria. Indeferido o pedido de realização de perícia fiscal. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão da 4ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 18/12/09, exigindo ICMS no valor de R\$472.445,15, acrescido das multas de 60% e 70%, além de multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$ 50,00 em decorrência das seguintes infrações:

1. Falta de recolhimento do ICMS relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas,

apurada mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado, levando em conta, para cálculo do imposto, o maior valor monetário – o das saídas tributáveis (2004 e 2008) - R\$189.991,33.

2. Omissão de saídas de mercadorias isentas e/ou não tributáveis efetuada sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem a respectiva escrituração, apurada mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado, sendo aplicado multa (2004) - R\$50,00.
3. Falta de retenção e o consequente recolhimento do ICMS, na condição de contribuinte substituto, relativo às operações de saídas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, e consequentemente sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado (2004 e 2008) - R\$11.051,21.
4. Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença de alíquota entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento - R\$16.616,00.
5. Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença de alíquota entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao consumo do estabelecimento - R\$13.217,00.
6. Reteve e recolheu a menos o ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado (2004/2008) - R\$241.569,61.

Após rejeitar a arguição de nulidade apresentada pelo impugnante, a nulidade de mérito a respeito dos prazos decadenciais e negar a realização de perícia, a JJF assim decide:

*Quanto à infração 1 o autuado alegou que no levantamento fiscal não foram consideradas as “quebras de estoques e ajustes de inventários em virtude de perecimento e deterioração de mercadorias, bem como ajustes de diferenças de inventário realizados mensalmente, ajustes de estoques, tudo devidamente registrado na contabilidade”.*

*Na informação fiscal os autuantes contestaram dizendo que identificaram escrituração de notas fiscais com o CFOP 5927 relativo à baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração.*

*Verifico que em se tratando de levantamento quantitativo de estoques, a fiscalização tomou como base no desenvolvimento do roteiro da auditoria aplicada, as quantidades registradas dos estoques (inicial e final dos exercícios) no livro Registro de Inventário por item de mercadorias, adicionou as quantidades adquiridas consignadas nas notas fiscais de compras e deduziu as saídas constantes dos documentos fiscais emitidos pelo contribuinte, tendo exigido ICMS sobre as diferenças apuradas.*

*Portanto, tendo sido elaborados demonstrativos com base nos documentos fiscais devidamente escriturados na contabilidade do estabelecimento autuado, com a entrega das cópias dos demonstrativos elaborados pela fiscalização, caberia ao impugnante juntar com a defesa demonstrativos e provas capazes de elidir a acusação (art. 123 do RPAF/BA). Como nada foi apresentado deve ser admitido como verídico a acusação tendo em vista a inexistência de provas quanto ao alegado.*

*Também não pode ser acatada a alegação de que a acusação se baseia em indícios e presunções, e que caberia o estorno do crédito, tendo em vista que a apuração do imposto foi feita com base em levantamento fiscal que resultou em omissão de saídas e não foi provado que tal omissão resultou de quebras o que justificaria a exigência de estorno de crédito fiscal.*

*Relativamente à infração 2, na defesa o autuado alegou que a fiscalização não analisou detidamente os registros das notas fiscais em seus livros. Tal alegação não pode ser acatada, visto que está desprovida de provas. Conforme demonstrativo resumo juntado pelos autuantes à fl. 18 foi apurada omissão de saídas dos produtos Kappo (ABACAXI, LAR, MAR, MOV e UVA) e CHP XINGU, os quais já tendo sido pago o ICMS por antecipação, foi aplicada multa pela falta de emissão de documentos fiscais.*

*Como apreciado anteriormente, o demonstrativo indica as quantidades constantes nos estoques inicial e final, das entradas e saídas com notas fiscais. Caberia ao autuado indicar possíveis inconsistências no levantamento e não o tendo feito implica em simples negativa de cometimento da infração. Mantida a multa aplicada.*

Relativamente à infração 3, o autuado reiterou apenas os argumentos expendidos na infração, sem que tivesse careado qualquer prova ao processo. Verifico que conforme demonstrativos sintéticos às fls. 19/21 e 34/35 foi exigido ICMS-ST devido por antecipação relativo a produtos enquadrados no regime de substituição tributária (refrigerantes). Portanto, estando a exigência fiscal suportada por levantamento quantitativo de estoques que apurou omissão de saída de mercadorias enquadradas no regime de Substituição Tributária, é devido o imposto ora exigido. Infração subsistente.

No tocante à infração 4, o autuado alegou inexistir obrigação de recolher o ICMS da diferença de alíquota por usufruir o benefício fiscal previsto no Programa DESENVOLVE o que foi contestado pelos autuantes dizendo que o contribuinte é estabelecimento atacadista e tal programa se aplica aos estabelecimentos industriais.

Verifico que o art. 2º do Dec. 8.205/02 estabelece que mediante resolução do CD Desenvolve pode ser concedido diferimento de diversas operações, inclusive da aquisição de bens destinados ao ativo fixo e da diferença de alíquota. Entretanto, para usufruir tal benefício depende da expedição de uma Resolução relativa a cada estabelecimento. Na situação presente, o autuado não indicou qual ato concessivo estabeleceu o benefício que afirmou possuir, motivo pelo qual não acato tal alegação.

Constato que os autuantes juntaram às fls. 145/146 demonstrativo no qual foi indicada a nota fiscal, CNPJ do fornecedor, CFOP 2551 e 2552 (Compra de bem para o ativo imobilizado e Transferência de bem do ativo imobilizado), que denota aquisições de bens em outras unidades da Federação destinado ao ativo fixo, apuraram o débito mensal do ICMS da diferença de alíquota, deduziram os valores debitados no livro RAICMS e exigiram as diferenças nos meses em que o valor apurado foi superior ao valor debitado. O contribuinte recebeu cópia dos citados demonstrativos e caso estivesse ocorrido algum equívoco no levantamento fiscal, caberia ao recorrente demonstrar tal fato. Como nada foi apresentado, constitui mera negativa de cometimento da infração, o que a luz do art. 143 do RPAF/99 não desonera o autuado da responsabilidade pelo pagamento do imposto. Infração subsistente.

Relativamente à infração 5, o autuado alegou que se trata de aquisição de produtos intermediários e que não é devido o diferencial de alíquota o que foi contestado pelos autuantes.

Da mesma forma que ocorrido na infração anterior, os autuantes elaboraram os demonstrativos juntados às fls. 162/175 no qual foi indicada a nota fiscal, CNPJ do fornecedor, CFOP 2556 (Compra de material para uso ou consumo) que denota aquisições de bens em outras unidades da Federação destinado a uso ou consumo do estabelecimento, tendo exigido as diferenças nos meses em que o valor apurado foi superior ao valor debitado no livro RAICMS. Em se tratando de dados coletados na escrituração fiscal do estabelecimento autuado, caberia ao recorrente demonstrar possíveis inconsistências no levantamento fiscal, inclusive apresentar provas de que se trata de produtos intermediários o que não foi feito. Por isso, fica mantida a exigência fiscal.

Relativamente à infração 6, sobre a retenção e recolhimento a menos do ICMS na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, o autuado alegou não saber o motivo da infração e nem conseguir entender o conteúdo da mesma, para que pudesse se defender.

Pela análise dos elementos contidos no processo, verifico que os autuantes juntaram CD à fl. 203 contendo o levantamento fiscal, cuja cópia foi entregue ao estabelecimento autuado (fl. 204), tendo imprimido e juntado ao processo a primeira e última folha (fls. 80/90) relativo ao período de janeiro de 2004 a abril de 2008, no qual foi indicado o número da nota fiscal, produto, base de cálculo constituída com adição da Margem de Valor Agregado ou Pauta Fiscal (refrigerantes), aplicada a alíquota correspondente para apurar o débito, deduzido do ICMS sobre a operação própria o que resultou no ICMS-ST.

Tomando como exemplo o mês de janeiro/04 foi apurado valor devido do ICMS-ST de R\$22.977,24 (arquivo do CD transportado para o demonstrativo resumo à fl. 78). Deste valor foi deduzido R\$15.725,81 que foi debitado no livro Registro de Apuração da Substituição Tributária, conforme cópia acostada à fl. 92 o que resultou em diferença a recolher de R\$7.251,43. Portanto, a apuração do ICMS-ST foi feita de acordo com os dados contidos na escrituração fiscal do próprio contribuinte em conformidade com o que determina a legislação do imposto (art. 353, II e 61 do RICMS/BA), motivo pelo qual não acato a alegação defensiva de que não sabe e não entende a infração. Infração caracterizada.

Quanto à alegação de que a multa aplicada não corresponde ao fato descrito na infração, verifico que a acusação é de que reteve e recolheu a menos o ICMS-ST. Os demonstrativos elaborados pela fiscalização refletem a situação fática, visto que foi apurado o montante daquela modalidade do imposto devido e o recolhimento efetuado pelo contribuinte foi menos que o devido. Como os autuantes apuraram o ICMS-ST das operações com os produtos enquadrados no regime de substituição tributária e constataram que foi recolhido o imposto a menos, é de se concluir que não houve retido imposto pelo sujeito passivo por substituição de parte das operações como tipificado no artigo 42, II, "e" da Lei n.º 7.014/96.

Talvez a tipificação mais adequada fosse a prevista na alínea "a" do mesmo dispositivo legal: "em razão de registro de operação ou prestação tributada como não tributada, em caso de erro na aplicação da alíquota, na

*determinação da base de cálculo ou na apuração dos valores do imposto, desde que os documentos tenham sido emitidos e escriturados regularmente”, mas pela descrição dos fatos, dos demonstrativos elaborados pela fiscalização é possível compreender que houve recolhimento a menos que o devido, ficando mantida a tipificação da multa indicada pelos autuantes no Auto de Infração. Infração mantida.*

*Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

Inconformado com a Decisão proferida pela primeira instância, o contribuinte apresenta Recurso Voluntário (fls. 254/281). Informando sobre a tempestividade de sua defesa e indicando todas as infrações apuradas no presente lançamento fiscal, diz que o Auto de Infração além de nulo é totalmente improcedente.

Passa a declinar o seu entendimento sobre a nulidade do lançamento fiscal:

1. Extinção de parte do crédito tributário em face de sua decadência, por força do art. 156, V e VII, c/c art. 150, § 4º do CTN – janeiro a novembro de 2004. Transcrevendo os nominados artigos, afirma que o fisco tem prazo de cinco anos para homologar os lançamentos realizados pelo contribuinte, a contar do fato gerador do tributo. Ultrapassado tal prazo, configura-se a homologação tácita e o crédito é definitivamente extinto. No concreto, a empresa tomou ciência do Auto de Infração em 29/12/2009, quando já ultrapassado o prazo para homologação, pelo fisco, dos lançamentos relativos ao período de janeiro a novembro de 2004. Salienta que ao caso em questão não se aplica a regra geral insculpida no art. 173, I, pois como o ICMS é tributo sujeito ao lançamento por homologação, a regra é a disposta no art. 150, § 4º, do CTN, porque mais específica. Neste sentido, apresenta julgados do STJ. Afirma que o lançamento fiscal deste período deve ser desconstituído.
2. Extinção de parte do crédito tributário da Infração 1, 2 e 3 em face de sua decadência por força do art. 156, V e VII, c/c art. 150, § 4º do CTN – exercício de 2004 tendo em vista que se trata de levantamento de estoque “que engloba os períodos de 01 (um) ano (exercício fiscal), sendo que os meses estão dispostos em cadeia, ou seja, o resultado de um interfere no subsequente. Razão pela qual, é imperiosa a decadência de todo o exercício de 2004, e não apenas dos períodos de janeiro a novembro de 2004”. Cita Decisão do Tribunal Administrativo Tributário de Pernambuco. Afirma ser “irreversível e irrefutável” a conclusão de que todo o exercício de 2004 é nulo, “em especial porque o fisco não realizou qualquer levantamento físico do estoque em data posterior ao período já homologado”. Em seguida, passa a analisar com maior detalhe sobre a apuração do imposto através de um levantamento quantitativo dos estoques, que se deu de janeiro a dezembro do período fiscalizado e volta a discorrer sobre a decadência do ICMS com base nas determinações do § 4º, do art. 150, do CTN, citando neste seu discurso ensinamentos do Prof. José Souto Maior Borges, manifestação do Conselheiro José Antônio Minatel do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, a já citada Decisão do STJ, para concluir que: “considerando que o recorrente tomou ciência do Auto de Infração em 29/12/2009, quando já estavam tacitamente homologados (CTN, art. 150, §4º), e extintos (CTN, art. 156, V, c/c art. 150, §4º, parte final), os lançamentos correspondentes ao exercício de 2004, que são objeto de cobrança, devem ser desconstituídos”.
3. Nulidade do Acórdão JJF nº 0214-04/10. Afirma que a JJF incorreu em erro, prejudicando a verdade material, o devido processo legal e o direito de sua defesa, quando negou, sem qualquer justificativa, o seu pedido de perícia para confirmar seus argumentos e, em especial, aqueles referentes às perdas normais e quebras de peso. Diante deste fato, entende ser nulo o Acórdão recorrido com base no art. 18, II, do RPAF/BA. Nesta linha de condução, passa a discutir o princípio da verdade material, colacionando entendimento do Prof. James Maris a respeito da matéria para concluir que a JJF ao deixar de “solicitar a realização de perícia sobre todos os argumentos apresentados, preferindo assim o direito de defesa do recorrente, razão pela qual deve ser julgado Nulo o Acórdão em combate”.
4. Nulidade do Auto de Infração por ausência de provas. Diz que no Acórdão recorrido existe inversão do ônus da prova, em descompasso com o que dispõe o art. 142, do CTN e art. 333, I, do CPC, pois o fisco deixou de apresentar todos os documentos que comprovam as infrações

ditas cometidas. Afirma encontrarem-se ausentes no processo administrativo todas as provas que respaldam as infrações, ou seja, todos os documentos fiscais indicados nos levantamentos fiscais, vez que sem eles fica prejudicada a verificação dos dados e valores, ou seja, a materialidade dos valores exigidos. Ressalta que não é uma faculdade, mas sim, uma obrigação que os documentos base da autuação façam parte do processo administrativo. Portanto, prejudicada a verificação dos dados e valores apresentados pela fiscalização, maculando o crédito tributário com a iliquidez e incerteza, cerceando, por sua vez, o direito de defesa e o devido processo legal. Por força do art. 18, II, do RPAF/BA, nula é a ação fiscal. Apresenta decisões do Tribunal Administrativo Tributário do Estado de Pernambuco para corroborar a sua tese.

5. Nulidade do Auto de Infração por ausência de descrição legal precisa e cerceamento ao direito de defesa. Diz ser inconsistente o argumento expresso no acórdão recorrido de que todas as infrações estão descritas de forma minuciosa e que a empresa as entendeu perfeitamente. Explica que a tipificação legal que ampara as exigências fiscais é questão essencial para a validade e exigibilidade do crédito tributário, configurando-se erro de forma a sua ausência. Para embasar a sua discussão, ampara-se na infração 01. Assim se posiciona: “*A respeito da infração 01, referente a supostas omissões de saídas, observa-se que a descrição do fato não se encaixa no tipo legal descrito pela fiscalização como infringido nem guarda relação lógica. Afirma o fisco que houve “falta de recolhimento do imposto relat. a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entradas de mercadorias em valor inferior aos das saídas (...) levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário – o das saídas tributáveis” (infração 01). Ora, alega o fisco que houve omissão de saídas decorrentes da omissão de entradas, e quer cobrar o imposto como se o fato gerador do ICMS ocorresse na entrada de mercadorias no estabelecimento. E o que é pior: mesmo afirmendo que se trata de operação “decorrente de falta de registro de entradas”, considera como base de cálculo o valor das saídas tributáveis. Afinal, a infração é de omissão de entrada ou saída?*” Para consubstanciar sua tese, colaciona decisões deste Conselho de Fazenda Estadual, as determinações dos artigos 2º e 18, II, do RPAF/BA e reafirma que o lançamento fiscal revela-se confuso e ilógico, pois “*imputou a prática de um hipotético ilícito tributário sem atentar à verdade dos fatos, violando o direito de defesa do recorrente*”.

No mérito, ataca as infrações 1, 2 e 3 por terem sido desconsideradas as perdas normais e “quebras” de estoque. Afirma, textualmente, de que “*não foi levado em consideração o índice de perdas normais no processo de industrialização, armazenagem, expedição e distribuição do recorrente, bem como o índice relativo à devolução dos produtos devido ao prazo de validade vencido, deteriorização, quebras de estoque, etc.*”. E, neste sentido, apresenta minucioso relato sobre perdas e quebras em uma empresa industrial, colaciona Decisão da 2ª JJF e da Câmara Superior deste Colegiado sobre a necessidade de serem elas consideradas em uma auditoria de estoque, Decisão do Tribunal Administrativo Tributário de Pernambuco, discute sobre “perdas normais e anormais” para concluir que: “*O mencionado Acórdão combate quatro equívocos cometidos na autuação e no julgamento. Primeiro, o contribuinte não precisa provar a perda, precisa demonstrar que está dentro dos índices normais aceitos para atividade. Segundo, sobre a perda não pode ser presumida a omissão de saídas, nem, se normais, exigido o estorno do crédito fiscal. Terceiro, ao autuante caberia a discussão do índice de perdas normais, jamais simplesmente desconsiderar sua existência. E quarto, as perdas não são exclusividade da atividade industrial, ocorrerá na industrialização, na armazenagem, na distribuição etc.. Ora, não se pode confundir omissão de saídas com perdas, ainda que anormais. Se anormal, sobre a perda deve ser exigido o estorno do crédito fiscal, jamais acusar o recorrente de omissão de saídas. E mais, as perdas estão contabilizadas e podem ser facilmente analisadas pelo Fisco*”..... E, para analisar se o autuante observou ou não os índices de perda e a “quebra” de estoque, faz-se necessária a realização de perícia fiscal o que, equivocadamente, não foi aceita pela turma julgadora.

Diante do exposto, entende ser a autuação improcedente.

Afirma, ainda, que as infrações 1 e 3 são improcedentes por ter sido exigido o ICMS sobre o valor das saídas das mercadorias ao invés de ter sido realizado o estorno do crédito fiscal. Sacando das determinações do art. 100, V, do RICMS/97 que trata, entre outras situações, de quebras anormais, ressalta que esse artigo prevê o não estorno do crédito quando a perda for inerente ao processo de comercialização ou produção, dentro dos limites tecnicamente aceitos para a atividade. Neste sentido, colaciona Decisão deste Colegiado a respeito de estorno de crédito fiscal quando da existência de quebras anormais de mercadorias. E, se todas elas foram consideradas perdas anormais, o levantamento apontaria valores completamente diferentes por duas razões. Primeiro, a base de cálculo seria o valor da entrada e não o da saída. Segundo, a alíquota a ser considerada seria a da entrada e não a da saída. Afora o fato do Julgador não poder alterar lançamento fiscal para exigir o pagamento do imposto decorrente do estorno do crédito fiscal.

Afirma, ainda, que as infrações 1, 2 e 3 são improcedentes, pois baseadas, exclusivamente, em presunção. Como demonstrado, não houve qualquer omissão de mercadorias, já que os valores apurados pelo fisco são ilíquidos e incertos, pois baseados em presunção, quando o fisco *“promoveu uma verdadeira revolução contábil ao impor o recorrente, não uma relação jurídica, mas uma relação de poder ou de força”*. Com tal discurso, envereda na análise da relação entre o fisco e o contribuinte, do princípio da estrita legalidade, do princípio da capacidade contributiva, do confisco e de que a ação fiscal encontra-se baseada em presunção não legal e não sob os reais documentos.

E concluindo, afirma: *“ainda que houvesse permissão legal e, para tanto, viesse a prosperar os efeitos da referida lei, para a cobrança do imposto por presunção, essa exigência estaria estagnada ante os preceitos contidos na lei geral (CTN), conforme disciplinam, entre outros, os artigos 97, 100, 107, 108, 109, 110, 112, 114, 144, 146, que expressam as limitações constitucionais do poder de tributar”*.

A respeito da infração 4, ressalta que o fiscal autuante não observou que é beneficiário do DESENVOLVE, estando dispensado, por força legal, do recolhimento do diferencial de alíquotas. Afora que não realizou efetiva conferência por nota fiscal para constatar o destino das mercadorias adquiridas dentro do seu estabelecimento. Em assim sendo, requer, que seja julgada improcedente a infração 4, em virtude da falta de clareza e objetividade do levantamento.

Quanto à infração 5, diz que os produtos adquiridos são produtos intermediários, vinculados e consumidos no seu processo produtivo, não se enquadrando nem como ativo fixo e nem como bens de uso e consumo, uma vez que *“Primeiro, porque estão de tal forma envolvidos na fabricação do produto explorado pelo recorrente, que sem o seu concurso é impossível obter o produto final; segundo, porque estão tão intrinsecamente relacionados ao produto final, ainda que de forma indireta, que se pode avaliar, antecipadamente, a quantidade a ser consumida, eis que guarda estrita relação ou proporção com o volume produzido; e, terceiro, porque são consumidos e imprescindíveis ao processo de fabricação, mesmo sem fisicamente integrar o produto final, são intermediários de curta duração (porque os de longa duração são bens do ativo imobilizado)”*.

Após tais afirmativas, passa a tecer considerações a respeito de material de uso e consumo e intermediário para alegar ser improcedente a infração em combate.

No que se refere à infração 6, alega erro de tipificação da multa aplicada, uma vez que a determinação do art. 42, II, “e” diz respeito ao caso de não haver recolhimento do ICMS-ST. No presente caso, houve o recolhimento só que a menor, o que o tornava inaplicável, concluindo que: *“Não se pode compreender que um dispositivo pode ser aplicado ao caso quando há um mais específico e, no caso, o dispositivo aplicado pelo fiscal não pode ser considerado visto que não reflete a autuação levantada. Não há o nexo entre a suposta infração com a multa aplicada, logo, improcede a infração”*. Ressalta, ainda, que a própria JJF teve este mesmo entendimento,

embora tenha julgado de forma contrária. Para embasar tal afirmativa, transcreve parte do voto do Acórdão recorrido.

Por tudo exposto, embora tendo certeza de ver desconstituído o Auto de Infração, saca das determinações do art. 112, do CTN para afirma que, em caso de dúvida, a interpretação da norma jurídica deve favorecer ao contribuinte.

Em seus pedidos finais elenca todos os pontos abordados em seu Recurso a respeito das nulidades e improcedência da autuação, a anulação do Acórdão ora recorrido e, ainda que, na dúvida seja conferida a interpretação mais benéfica à empresa, tal como preconiza o art. 112, do CTN.

Protesta por todos os meios de prova em direito admitidos, inclusive a juntada posterior de documentos e realização de perícia.

Em despacho, o n. Procurador, Dr. José Augusto Martins Junior (fls. 288/289), exara Despacho no sentido do sobrerestamento do presente PAF até que haja um entendimento uniforme por parte da Procuradoria Geral do Estado a respeito de prazos decadenciais.

A Procuradora Assistente da NCA/PROFIS/PGE exara o seguinte Despacho: “*Considerando que a matéria tratada no presente expediente coincide com aquela versada no incidente de uniformização de orientação jurídica nº PGE/2010391236-0; considerando a Decisão do Procurador Geral do Estado de sobrestrar o andamento dos processos onde se discuta a questão da decadência, até Decisão final do mencionado incidente; considerando que o referido incidente encontra-se aguardando manifestação do Ilustre Procurador-Chefe da PROFIS e, ainda, considerando o fato de que o NCA não possui armários suficientes para armazenar tais PAFs, encaminhem-se os autos ao gabinete do Procurador-Chefe da PROFIS/PGE*” (fl.290).

A nobre procuradora Dra. Maria Dulce Baleiro Costa, apresenta o seguinte opinativo conclusivo (fls. 291/292), após sintetizar as razões recursais e observar já haver Parecer conclusivo daquele Órgão Jurídico sobre a matéria de prazos decadenciais que, em relação ao presente não os atinge, já que o Auto de Infração foi lavrado em 2009 e reporta-se a fatos ocorridos em 2004: “*A alegação de que não foram consideradas “perdas” e “quebras” normais não pode proceder, uma vez que todas essas deveriam ter sido devidamente registradas pelo contribuinte. Não seria possível fazer-se uma perícia para avaliar fatos pretéritos. A Decisão recorrida justificou devidamente a negativa da perícia solicitada. As infrações 01, 02 e 03, como dito, estão lastreadas no levantamento quantitativo de estoques e não em presunção como afirma o recorrente. Em relação à infração 04, vejo que não consta nos autos a prova de que o contribuinte usufrui regularmente dos benefícios previstos no Programa Desenvolve. Portanto, a exigência está correta. No tocante à infração 05, o autuante indicou notas fiscais com CFOP de compra de material de uso e consumo sem o respectivo diferencial de alíquota devidamente recolhido. Se o autuado pretende desconsiderar tais documentos fiscais para afirmar que não se tratam de bens de consumo, mas sim produtos intermediários, deve fazer prova nesse sentido, o que não ocorreu ate o presente momento. Por fim, vejo que a infração 06 exige ICMS retido e não recolhido, com base na documentação apresentada pelos Autuantes e entregues à empresa, estando a infração, portanto, devidamente tipificada e fundamentada, o que permitia o exercício do direito de defesa. A multa indicada é a prevista para a infração em tela. Por fim, vejo que não há razão para a aplicação do princípio “in dúvida pro contribuinte”, já que não há dúvida sobre a infração imputada. Diante disso, opino pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso*”.

## VOTO

Preliminarmente, aprecio as arguições de nulidade ao lançamento fiscal levantadas pelo recorrente, o itemizando para maior clareza da condução do presente processo.

1. Nulidade do Auto de Infração por ausência de provas. Todo o discurso do recorrente é de que os documentos fiscais, embasadores do levantamento quantitativo dos estoques, não se

encontram colacionados nos autos, afirmando ser obrigação do fisco assim proceder, diante das determinações emanadas do art. 142, do CTN e art. 333, I, do CPC. Este é argumento de cunho totalmente procrastinatório. Todos os levantamentos fiscais estão colacionados aos autos e foram entregues ao recorrente. Neles consta expressamente como foram eles realizados e indica todas as notas fiscais que os embasaram. Sabe perfeitamente o recorrente de que a ação fiscal teve fundamento nos arquivos magnéticos pela própria empresa entregues à Secretaria de Fazenda do Estado da Bahia, estando todos os documentos fiscais, nos levantamentos realizados, em poder do próprio contribuinte, que, por sua vez, os lançou nos arquivos magnéticos. Cópias, e não originais que estão na posse da empresa, do livro Registro de Apuração do ICMS – RAICMS se encontram apensados aos autos. Em assim sendo, é totalmente impertinente a alegação externada, não havendo qualquer sentido abrir discussão sobre tal matéria e nem sacar das determinações do art. 142, do CTN, art. 333, I, do CPC e art. 18, II, do RPAF/BA visando macular a ação fiscal ora em combate. As decisões do Tribunal Administrativo Tributário do Estado de Pernambuco trazidas para corroborar a tese arguida em nada acrescentam à presente lide, primeiro por não tratar da mesma situação da lide e segundo, acaso fosse pertinente, é Decisão de foro administrativo de Estado que não o baiano. Portanto, o Auto de Infração preenche todas as formalidades legais, não ensejando em qualquer violação ao devido processo legal e à ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos apresentados pelo Recorrente.

2. Nulidade do Auto de Infração por ausência de descrição legal precisa e cerceamento ao direito de defesa. Diz que a tipificação legal que ampara as exigências fiscais é questão essencial para a validade e exigibilidade do crédito tributário, configurando-se erro de forma a sua ausência. Para embasar a sua discussão, ampara-se na infração 1, afirmando que diante da descrição da infração não sabe se houve omissões de entradas ou de saídas de mercadorias, revelando o Auto de Infração “confuso e ilógico”. Este é outro argumento sem qualquer pertinência. Todas as infrações estão claramente descritas e embasadas em levantamentos fiscais minuciosos, os dispositivos legais infringidos estão expressamente determinados, bem como as multas aplicadas. A respeito da afirmativa do recorrente de que pela descrição da infração não sabe se houve ou não omissões de entradas ou saídas de mercadorias em relação à infração 1, uma leitura mais cuidadosa da mesma, por certo, não levaria o recorrente a tecer tal comentário. Além do mais, a norma tributária é clara e disposta no art. 61º, II, do RICMS/BA e na Portaria nº 445/98. Portanto, totalmente impertinente sacar das determinações do art. 2º e 18, II do RPAF/BA para afirmar ter havido cerceamento do seu direito de defesa e desobediência ao devido processo legal.

Volto-me, neste momento, à apreciação da arguição de nulidade do Acórdão recorrido pelo fato da JJJ ter negado, sem qualquer justificativa, o seu pedido de perícia para confirmar seus argumentos e, em especial, aqueles referentes às perdas normais e quebras de peso, desaguando na desobediência do princípio da verdade material.

É equivocado o entendimento do recorrente. É cediço ser a busca da verdade material e a certeza jurídica a finalidade de qualquer procedimento administrativo tributário, que se pauta nos princípios da oficialidade, da legalidade objetiva, da verdade material, do informalismo e da garantia de ampla defesa, sem prejuízo de outros princípios de direito (art. 2º, do RPAF/BA), tendo sempre em vista a conveniência da rápida solução do litígio, restringindo-se as exigências ao estritamente necessário à elucidação do processo e à formação do convencimento da autoridade requerida ou do órgão julgador por ato menos oneroso (§§ 1º e 2º do citado artigo). Por isso, o julgador administrativo pode, e deve, por competência (art. 30, III, do Regimento Interno deste CONSEF – Decreto nº 7.592/99) solicitar diligência ou perícia para que se cumpra, quando necessária, uma exigência processual ou para que se investigue a respeito do mérito de uma questão. No entanto, ao julgador cabe a direção do processo na fase instrutória, tendo a competência de autorizar ou rejeitar a produção de provas e na forma que entender necessária, sob o enfoque exclusivo da necessidade ou não das mesmas para o deslinde do feito. Afora tais

considerações, reza o art. 147, II, do RPAF/BA que deve ser indeferido o pedido de perícia fiscal, quando a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos; for desnecessária em vista de outras provas produzidas e a verificação for impraticável. Ou seja, todos os itens nele elencados estão presentes no presente processo. Além do mais, não é verdadeira a afirmativa de que a JJF não apresentou justificativa para indeferir o pedido de perícia, como transcrevo a seguir.

*Consoante o art. 147, II, "b", do RPAF/99, fica indeferido o pedido formulado pelo defendant para a realização de perícia fiscal, por considerá-la desnecessária, em vista das provas produzidas nos autos. Conforme disposto no art. 150, II do RPAF/BA, a perícia deve ser determinada para esclarecer fatos, por pessoa que tenha reconhecida habilidade ou experiência técnica na matéria questionada. Na situação presente foram juntados ao processo cópias dos demonstrativos relativos a todas as infrações, cujas cópias foram entregues ao autuado e não há necessidade de requisitar laudo "por pessoa com reconhecida experiência técnica na matéria questionada" para fornecer opinião, em face dos quesitos formulados.*

Em vista do ora exposto, não vejo causa para se alegar violação ao princípio da verdade material e da ampla defesa, nem causa à anulação do Acórdão recorrido.

Como preliminar de mérito, argui a decadência de parte do crédito tributário (janeiro a novembro de 2004) por força do art. 156, V e VII, c/c art. 150, § 4º do CTN.

Ressalto, inicialmente, que quando da edição da Súmula Vinculante nº 08 do STF, este fato gerou controvérsias no âmbito deste Conselho de Fazenda, que, e de ofício, provocou a Procuradoria Estadual para que este Órgão Jurídico se pronunciasse acerca da contagem inicial do prazo de decadência relativo ao ICMS.

A Procuradoria Geral do Estado, após exaustiva análise jurídica do quanto esposado na citada Súmula do STF e em relação ao ICMS neste Estado, opina de que os processos onde tal matéria se fizesse presente deveriam ser analisados de acordo com o entendimento anteriormente adotado pela PGE/PROFIS, e, por consequência, por este Colegiado. E, nestes termos foi o opinativo exarado no presente processo pela douta PGE/PROFIS.

Desta maneira, afasto toda questão relativa aos prazos decadenciais e mantendo o posicionamento já reiterado por este Conselho de Fazenda.

Não podemos desconsiderar a interpretação sistemática da norma disposta no art. 150, § 4º, do CTN e sua interação com o que dispõe o seu art. 173, I. A incidência da regra do art. 150 e seu § 4º do CTN pressupõe as situações em que o sujeito passivo lança o valor do imposto ou antecipa o pagamento. No presente caso, a empresa não lançou e nem recolheu o valor do imposto. Sendo assim, não se pode falar em lançamento por homologação, já que o pagamento do tributo exigido não foi antecipado. Foi ele lançado de ofício. Neste caso, deverá ser observado o disposto no artigo 173, I do CTN, repetido pela Lei nº 3.956/81 (COTEB-BA) no seu art. 107-A. O recorrente entendeu ter havido prazo decadencial da exigência do tributo no período de janeiro a dezembro de 2004 já que tomou ciência do Auto de Infração em 29/12/2009. Entretanto, e no caso específico, o prazo que tem o fisco começa a contar a partir de 01/01/2005 e se encerra em 31/12/2009. O Auto de Infração foi lavrado em 18/12/2009.

Por fim, sendo tal matéria já sedimentada na jurisprudência deste CONSEF, permito-me transcrever o voto da Cons. Sandra Urânia Silva Andrade, proferido no Acórdão nº 0130-11/11 da 1ª CJF que, entendo, açambarca todos os aspectos ora postos no presente voto.

*Incialmente, no que toca à preliminar de ocorrência de decadência quanto aos períodos anteriores a julho de 2004, entendemos, comungando com a JJF, que não se vislumbra a decadência arguida pelo sujeito passivo, diante da regra disposta no inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional – CTN, 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, abaixo transcrita, in verbis:*

*"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

Do exposto, como o Auto de Infração foi lavrado em 01/07/2009, e se reporta a fatos geradores ocorridos no exercício de 2004, tinha a Fazenda Pública prazo até 01/01/2010 para efetuar o referido lançamento.

Registre-se que, embora o recorrente não tenha feito menção à Súmula Vinculante nº 08 do STF - aprovada na sessão plenária de 12/06/2008, e publicada no DOE de 20/06/2008 – registro feito apenas pela PGE/PROFIS em seu opinativo, a mesma declara a inconstitucionalidade de legislação federal que disciplina a decadência e a prescrição do crédito tributário vinculado às contribuições previdenciárias, explicitando o entendimento de que deverá ser aplicado o prazo quinquenal previsto no CTN e reconhecendo que apenas lei complementar pode dispor sobre normas gerais em matéria tributária. Eis o texto da referida Súmula: "São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto- lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário."

No entanto, a referida Súmula não se aplica ao ICMS e, em reforço a esta tese, os próprios doutrinadores que estão a se debruçar sobre a matéria cingem sua aplicabilidade à esfera da Administração Pública Federal, a qual compete gerir as contribuições previdenciárias. Ressaltamos, no entanto, e aí comungando com o Parecer proferido pela PGE/PROFIS, que a questão deverá ser aprofundada no âmbito da Administração Tributária Estadual, mormente diante da posição externada pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN – que, através do Parecer nº 1617/2008, proferido após a edição da Súmula Vinculante nº 08 e em vista desta, expressamente adotou entendimento quanto à fixação do termo a quo do prazo decadencial que comunga com o externado pelo recorrente, além de entendimento em sentido idêntico também adotado pela Procuradoria Estadual do Rio de Janeiro, através do Parecer CFS nº 02/2008, embora deva ser também ressaltado que ambos não vinculam a Administração Estadual baiana ou o Conselho de Fazenda Estadual, mormente diante da disposição expressa da nossa legislação, acima citada.

Diante de tudo ora exposto, rejeito a preliminar de decadência suscitada.

Diz ainda o recorrente ter havido a extinção de parte do crédito tributário das infrações 1, 2 e 3 (exercício de 2004), em face de sua decadência, já que, tratando-se de levantamento quantitativo de estoques de mercadorias, ele, necessariamente, teve de considerar as operações dos meses açambarcados pela decadência, mesmo que a data do fato gerador indicada no levantamento fiscal tenha sido o dia 31/12/2004.

Diante de tudo acima exposto, este é argumento que não pode ser acolhido, já que as ocorrências dos fatos geradores não se encontravam, quando do lançamento fiscal, açambarcados pela decadência.

No mais, rejeito o pedido de perícia solicitado pelo recorrente, ou mesmo de diligência fiscal, com base nas determinações do art. 147, I e II, do RPAF/BA.

No mérito, o recorrente traz os mesmos argumentos expostos na sua inicial, que foram analisados e rechaçados pela JJF. Porém, como foram devolvidos à esta 2ª Instância, novamente os aprecio.

As infrações 1, 2 e 3 tratam de levantamento quantitativo dos estoques de mercadorias. Na infração 1 foi exigido o imposto devido pelo próprio contribuinte pela omissão de saídas de mercadorias desacobertada de documentação fiscal. Na infração 3 o ICMS pela falta de retenção e o seu consequente recolhimento, na condição de contribuinte substituto, relativo às operações de saídas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária. Na infração 2, penalidade acessória no valor de R\$50,00 pela omissão de saídas de mercadorias isentas e/ou não tributáveis efetuada sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem a respectiva escrituração.

O recorrente apresenta três argumentos para desconstituir-las.

No primeiro, afirma não terem sido consideradas as perdas normais e quebras existentes nos seus estoques. No seu discurso, afirma, inclusive, que o autuante confundiu perdas anormais dos estoques com omissões de saídas de mercadorias.

Aqui não se discute de que perdas normais devem ser computadas em um levantamento quantitativo dos estoques. A legislação tributária deste Estado prevê, de forma clara e específica, todos os procedimentos que devem ser seguidos para ajustes dos estoques da empresa, inclusive para que não aconteçam “ajustes de inventário” no final do ano financeiro e fiscal da empresa, lançados indevidamente e, por exemplo, em sua contabilidade.

Afora tais considerações, para o caso específico do recorrente, existe norma específica, conforme determinações do art. 61, § 5º, do RICMS/97, abaixo transscrito:

*Art. 61. A base de cálculo do ICMS para fins de retenção do imposto pelo responsável por substituição, nas operações internas, relativamente às operações subsequentes, bem como para fins de antecipação do pagamento na entrada de mercadoria no estabelecimento e nas demais hipóteses regulamentares, é:*

*§ 5º Nas operações realizadas pelos fabricantes de cervejas, refrigerantes e outras bebidas acondicionadas em embalagens de vidro, é admitido o abatimento de 1% do valor da base de cálculo do imposto devido por substituição tributária, a título de quebra (perecimento), independentemente de comprovação, devendo o valor ser especificado na Nota Fiscal emitida pelo substituto tributário para acobertar a operação.*

E, como expresso, tais perdas devem ser registradas através de documentos fiscais para comprovar tal operação.

Este procedimento foi realizado pela empresa ao emitir notas fiscais com CFOP 5927 a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração e, como informado pelos autuantes, em valores significativos. Estas notas fiscais foram consideradas no levantamento quantitativo dos estoques. Caberia ao recorrente, neste momento, indicar quais os documentos fiscais emitidos para tal situação e que não foram considerados no levantamento fiscal. Não o fazendo, falece de prova a sua argumentação.

Quanto a toda a discussão do recorrente sobre perdas anormais aqui não faz qualquer sentido se discutir. É ilação do recorrente afirmar que o autuante confundiu perdas anormais de mercadorias com omissões de saídas desacobertadas de documentação fiscal. Ressalto, neste momento, que se tivesse havido perdas anormais de mercadorias, os créditos fiscais a elas inerentes deveriam ser estornados ou anulados pelo próprio contribuinte e sendo devidamente comprovados. E, para concluir, não foi colacionada aos autos pela empresa qualquer prova para desconstituir as omissões de saídas de mercadorias detectadas.

No bojo da discussão de perdas anormais que o recorrente já afirma que as omissões de saídas detectadas a elas se referem, expõe ele o seu segundo argumento, ou seja, que as infrações 01 e 03 são improcedentes por ter sido exigido o ICMS sobre o valor das saídas das mercadorias ao invés de ter sido realizado o estorno do crédito fiscal. E mais, como este Colegiado não tem competência para mudar o fulcro da autuação neste estágio que se encontra o processo administrativo fiscal, improcedem as referidas infrações.

Toda a discussão levantada parte de suposição do recorrente trazida como fato concreto. Em qualquer momento a fiscalização estadual perquiriu estorno de crédito fiscal relativo a perecimento (de qualquer tipo) de mercadorias, mas sim, procedeu a uma auditoria, legal, de levantamento quantitativo dos estoques. Se acaso, volto a dizer, a empresa constatasse perdas anormais de mercadorias deveria proceder conforme determina a legislação tributária, inclusive como prevê o art. 100, V, do RICMS/97, citado na peça recursal e não quedar-se silente a este respeito perante suas obrigações tributárias durante anos, permanecendo em seus estoques mercadorias que disse ter sofrido perdas anormais e utilizado irregularmente créditos fiscais. Este argumento não encontra qualquer base fática ou jurídica onde se pudesse cogitar que este Colegiado pudesse mudar o fulcro da autuação, pois situação além de não comprovada, não tem pertinência com a autuação.

E, com esta linha de raciocínio, deságua na afirmativa de que as infrações 1, 2 e 3 são improcedentes, pois baseadas, exclusivamente, em presunção, pois havia provado não ter havido qualquer omissão de mercadorias e o fisco estadual através desta presunção, não legal, “promoveu uma verdadeira revolução contábil ao impor o recorrente, não uma relação jurídica,

*mas uma relação de poder ou de força*", enveredando, em seguida, em discussão sobre os princípios da estrita legalidade, da capacidade contributiva, do confisco e de que a ação fiscal não se encontra baseada nos reais documentos. E, concluiu que mesmo que tal presunção estivesse expressa em lei ela não poderia prosperar diante das determinações dos arts. 97, 100, 107, 108, 109, 110, 112, 114, 144, 146, do CTN, que expressam as limitações constitucionais do poder de tributar.

Primeiramente faço duas observações:

1. Se verdadeiro que os registros informados pelo próprio contribuinte em seus arquivos magnéticos não espelham a realidade de sua escrituração fiscal, entendo que tal afirmativa se traduz em uma confissão expressa de que o contribuinte, ao longo dos anos, está informando ao fisco dados que não condizem com a realidade de suas operações comerciais.
2. O entendimento do recorrente de que as presunções legais existentes na lei tributária não podem prosperar diante das limitações contidas em todos os artigos do CTN citados, cabe a ele questionar o fato no judiciário, não sendo da competência deste foro administrativo discutir a questão.

No mais, as infrações 1, 2 e 3 em qualquer momento tratam de presunções, legais ou ilegais, nem de auditoria contábil, e sim, exclusivamente fiscal. Em um levantamento quantitativo de estoques de mercadorias, havendo a constatação de omissões de saídas de mercadorias sem a emissão dos respectivos documentos fiscais, não estamos no campo das presunções legais. É fato provado através da documentação fiscal daquele exercício de uma empresa.

E a auditoria assim realizada se constitui de uma simples equação: Estoque inicial + entradas – estoque final = saídas reais que devem coincidir com as quantidades consignadas nas notas fiscais de saídas.

No presente caso, o levantamento quantitativo de estoques foi realizado com base nos dados contidos no arquivo magnético apresentado à fiscalização produzido pelo próprio estabelecimento. Ele indica as quantidades de mercadorias escrituradas no seu livro Registro de Inventário no início e fim de cada exercício e as quantidades consignadas em notas fiscais de entradas e de saídas do estabelecimento.

Desta forma, sendo o recorrente detentor dos arquivos magnéticos, dos livros e documentos fiscais que serviram de base do levantamento quantitativo produzido pela fiscalização, cabe a ele demonstrar a existência de possíveis inconsistências e juntar aos autos cópias dos documentos fiscais objetivando desconstituir a acusação.

Constatadas omissões de saídas de mercadorias, como resta provado, cabe ao recorrente a responsabilidade do pagamento do imposto relativa a essas saídas omitidas (normal e por substituição tributária – infrações 1 e 3) já que, embora estabelecimento não fabril, é estabelecimento distribuidor de uma fábrica que, por imposição legal, assume todas as responsabilidades tributárias a respeito do recolhimento do imposto por substituição tributária.

E, em relação à infração 2, como pontuou a JJF, no demonstrativo resumo juntado pelos autuantes à fl. 18 foi constatada a omissão de saídas dos produtos Kappo (ABACAXI, LAR, MAR, MOV e UVA) e CHP XINGU, que por já ter sido o ICMS pago anteriormente por antecipação, foi aplicada multa pela falta de emissão de documentos fiscais.

Por tudo exposto, mantendo em sua totalidade a Decisão recorrida referente às infrações 1, 2 e 3.

Na infração 4 é exigido o ICMS pela falta do seu recolhimento decorrente da diferença de alíquota, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento.

O recorrente afirma não estar obrigado a recolher o diferencial de alíquota, por força legal, tendo em vista ser beneficiário do DESENVOLVE. Além do mais, não foi realizada efetiva conferência,

por nota fiscal, para verificação do destino das mercadorias adquiridas dentro do seu estabelecimento.

Através da Lei nº 7980/01, o Estado da Bahia institui o Programa de Desenvolvimento Industrial de Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE “*com o objetivo de fomentar e diversificar a matriz industrial e agro industrial, com formação de adensamentos industriais nas regiões econômicas e integração das cadeias produtivas essenciais ao desenvolvimento econômico e social e à geração de emprego e renda no Estado*” (art. 1º). E tais incentivos têm por finalidade a estimulação de instalações de novas indústrias, suas expansões, a reativação ou a modernização de empreendimentos industriais já instalados, com geração de novos produtos ou processos, aperfeiçoamento das características tecnológicas e redução de custos de produtos ou processos já existentes, conforme define cada um dos casos (art. 3º). Dentro deste escopo, e entre outros, concedeu o diferimento (e não isenção) do lançamento e o pagamento do ICMS relativos às aquisições de bens destinados ao ativo fixo, efetuadas por contribuintes habilitados mediante resolução do Conselho Deliberativo do DESENVOLVE, para o momento de sua desincorporação, nas hipóteses que indica (art. 2º).

Diante da norma acima exposta, resta provado nos autos:

1. O Programa DESENVOLVE foi instituído visando, exclusivamente, à expansão do parque industrial e agropecuário do Estado. Pela informação passada pelo autuante, o recorrente não é estabelecimento industrial, e sim recebedor de mercadorias de outros estabelecimentos do grupo econômico e nesta situação comercializa as mercadorias. Em pesquisa no cadastro de contribuinte desta SEFAZ, resta provado que, embora tenha por atividade principal a fabricação de refrigerantes, na realidade se constitui em um “Depósito Fechado”, o que corrobora a assertiva do fiscal autuante.
2. Para que um estabelecimento (e não ao grupo econômico, vez que benefício vinculado diretamente ao projeto de expansão de investimentos) seja beneficiado com o DESENVOLVE deve se habilitar seguindo todas as determinações constantes do Capítulo “Da habilitação ao Programa” inserido no referido regulamento, cuja aprovação se dar através de Resolução do Conselho Deliberativo do DESENVOLVE e, volto a dizer, por estabelecimento industrial específico.
3. O recorrente em qualquer momento trouxe aos autos a resolução do Conselho Deliberativo do DESENVOLVE que lhe concede tal benefício. Na assentada de julgamento, a patrona do recorrente apresentou Resolução concedida à Norsa, porém a outro estabelecimento do grupo econômico. Volto a frisar, o benefício é concedido a estabelecimento específico e não ao grupo econômico. Ele é concedido, inclusive, indicando o CNPJ do beneficiário.
4. Quanto ao argumento de que não foi realizada efetiva conferência, por nota fiscal para verificação do destino das mercadorias adquiridas dentro do seu estabelecimento entendo não ter nexo tal afirmativa. O demonstrativo de fls. 145/146, indica as notas fiscais, CNPJ do fornecedor, CFOP 2551 e 2552 (Compra de bem para o ativo imobilizado e Transferência de bem do ativo imobilizado). Afora que ele teve por base o livro Registro de Apuração do ICMS – RAICMS do próprio recorrente, quando foi detectado que foram escrituradas operações com os citados CFOP's e o imposto não foi recolhido, ou recolhido a menos, relativo ao diferencial de alíquota.

Diante de tais procedimentos, não é necessário conferir no estabelecimento o emprego de cada item destinado no ativo permanente, pois identificados pelo Código Fiscal de Operação (CFOP) que indica a finalidade do bem adquirido.

Diante do exposto mantendo em sua totalidade a Decisão recorrida quanto aos itens aqui analisados.

A infração 5 diz respeito à falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença de alíquota entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao consumo do estabelecimento.

A tese do recorrente é de que os produtos adquiridos são produtos intermediários, vinculados e consumidos no seu processo produtivo, não se enquadrando nem como ativo fixo e nem como bens de uso e consumo.

Esta, de igual forma, é tese que aqui não se pode dar guarida. O Código Fiscal de Operações (CFOP) indica, no documento fiscal, a finalidade do bem ou mercadoria adquirida. No presente caso somente foram lançadas as aquisições cujos CFOP's indicavam “*Aquisições de bens destinados a usos e consumo – 2556 como resta provado no demonstrativo de fls. 162/175*”. O autuante elaborou tal demonstrativo apurando e exigindo o imposto quando as diferenças foram superiores ao valor debitado no livro RAICMS. Portanto, os dados foram coletados na escrituração fiscal do estabelecimento recorrente. Assim e como corretamente pontuou a JJF, caberia ao recorrente demonstrar possíveis inconsistências no levantamento fiscal, inclusive apresentar provas de que se trata de produtos intermediários o que não foi feito.

A Decisão é mantida em sua totalidade.

A infração 6 trata da retenção e recolhimento a menos o ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado.

O recorrente não se insurge a respeito do mérito da autuação, apenas entende que é inadequada a multa de 60% aplicada e com fulcro no art. 42, II, “e”, da lei nº 7.014/96, pois ela deve ser aplicada no caso de não haver recolhimento do ICMS-ST e não o seu recolhimento, só que a menor. Ressalta, ainda, que a própria JJF teve este mesmo entendimento, embora tenha julgado de forma contrária.

Não procede o argumento recursal. Aqui não se estar a discutir tão-somente falta de recolhimento do ICMS-ST, e sim **retenção e recolhimento** do ICMS-ST.

No caso da completa falta de recolhimento do ICMS-ST retido, e não recolhido, a multa a ser aplicada é aquela no percentual de 150%, conforme previsão contida no art. 42, V, “a” da Lei nº 7.014/96.

Porém, no presente caso, o que houve foi a retenção e recolhimento a menor do ICMS-ST. A autuação exigiu a parte que deixou de ser retida, consequentemente, não recolhida. Em assim sendo, determina o art. 42, da lei nº 7.014/96:

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

*II - 60% (sessenta por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente:*

*e) quando não for retido o imposto pelo sujeito passivo por substituição;*

Pelo exposto, a multa sugerida e aplicada pelo autuante e pela JJF é a corretamente aplicada.

Por tudo exposto, e observando que aqui não cabe a aplicação do princípio “*in díubio pro contribuinte*”, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso interposto, mantendo integralmente a Decisão recorrida.

#### **VOTO DIVERGENTE (Preliminar de decadência)**

Em que pese o embasado voto da i. relatora, peço “*venia*” para discordar quanto ao seu posicionamento em relação à questão preliminar sobre a decadência do direito de constituição do crédito tributário.

Foi suscitada por essa e. CJF a questão da decadência do direito do fisco de constituição do crédito tributário conforme o art. 150, §4º do CTN, pois, segundo consta nos autos, os fatos

geradores ocorreram em 2004, a autuação foi lançada somente em 18.12.2009, ou seja, cinco anos após parte dos fatos geradores.

Por seu turno, para decidir sobre essa questão, é necessário fazer uma reflexão sobre a edição da Súmula Vinculante nº 08 e o Parecer exarado pelo ilustre Procurador Geral do Estado da Bahia, em decorrência da diligência suscitada por esta 2ª CJF.

Pois bem, diz a Súmula Vinculante nº 08, editada pelo STF:

*“São inconstitucionais os parágrafos único do artigo 5º do Decreto-Lei 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.*

Primeiramente, ressalto que a redação dada ao verbete sumular não ajuda o intérprete a reconhecer o extraordinário alcance e dimensão dessa nova norma jurídica inserida no sistema legal brasileiro. A princípio, a referida manifestação do STF unicamente expurga do ordenamento jurídico, por vício de inconstitucionalidade, os citados artigos de matéria previdenciária. Entretanto, somente após uma leitura atenta e diante de uma reflexão profunda dos fundamentos que levaram a edição desta posição jurisprudencial importante, é que podemos entender como todo o sistema tributário nacional foi alterado de forma indelével.

Após uma análise mais apurada dos seus fundamentos, entendo que a verdadeira questão de fundo neste posicionamento do Supremo Tribunal Federal é o estabelecimento da competência legislativa e o tipo de norma legal adequada para prever a aplicação dos institutos da decadência e prescrição. Da leitura dos votos dos Recursos Extraordinários que embasaram o entendimento sumular vinculante nº 8 (RE's 556664-1, 560626-1, 559943-4, dentre outros), fica constatado com plena nitidez que o STF conclui que a prescrição e a decadência só podem ser disciplinadas por Lei Complementar de âmbito nacional, vez que são institutos gerais do direito tributário.

A ementa do Recurso Extraordinário nº 556.664/RS é lapidar e resume toda a essência da debatida Súmula, por isso, vale transcrevê-la, *in litteris*:

*“EMENTA: PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. MATÉRIAS RESERVADAS A LEI COMPLEMENTAR. DISCIPLINA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. INCONSTITUCIONALIDADE DOS ARTS. 45 E 46 DA LEI 8.212/91 E DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 5º DO DECRETO-LEI 1.569/77. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVÍDO. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. I. PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR. As normas relativas à prescrição e à decadência tributárias têm natureza de normas gerais de direito tributário, cuja disciplina é reservada a lei complementar, tanto sob a Constituição pretérita (art. 18, § 1º, da CF de 1967/69) quanto sob a Constituição atual (art. 146, b, III, da CF de 1988). Interpretação que preserva a força normativa da Constituição, que prevê disciplina homogênea, em âmbito nacional, da prescrição, decadência, obrigação e crédito tributários. Permitir regulação distinta sobre esses temas, pelos diversos entes da federação, implicaria prejuízo à vedação de tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente e à segurança jurídica. II. DISCIPLINA PREVISTA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. O Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966), promulgado como lei ordinária e recebido como lei complementar pelas Constituições de 1967/69 e 1988, disciplina a prescrição e a decadência tributárias. III. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES. As contribuições, inclusive as previdenciárias, têm natureza tributária e se submetem ao regime jurídico-tributário previsto na Constituição. Interpretação do art. 149 da CF de 1988. Precedentes. IV. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVÍDO. Inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição de 1988, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei 1.569/77, em face do § 1º do art. 18 da Constituição de 1967/69. V. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO. SEGURANÇA JURÍDICA. São legítimos os recolhimentos efetuados nos prazos previstos nos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91 e não impugnados antes da data de conclusão deste julgamento. (RE 556664 / RS-RIO GRANDE DO SUL / RECURSO EXTRAORDINÁRIO / Relator(a): Min. GILMAR MENDES / Julgamento: 12/06/2008 / Órgão Julgador: Tribunal Pleno)” (grifo nosso)*

Diante deste inequívoco pronunciamento, está claro que, em nome da equidade e da segurança jurídica, a determinação do Supremo Tribunal Federal, via Súmula Vinculante nº 8, é no sentido de que **somente o CTN pode prever prazos prespcionais e decadenciais em torno de matéria tributária**, e, deste modo, não poderia o COTEB versar sobre esses assuntos, por se

tratar de matérias reservadas a Lei Complementar, segundo mandamento constitucional e interpretação do Supremo.

Na inteligência dessa jurisprudência vinculante, permitir regulação distinta por parte de cada ente da federação, implicaria um verdadeiro ataque aos princípios da isonomia e da segurança jurídica. Portanto, se faz necessária que a regulação desses temas tributários tenha âmbito nacional, sob a égide de uma única norma, o CTN.

Deste modo, tecidas as considerações acerca dos reflexos advindos da decisão do STF, entendo que a aplicação do COTEB para fins de estabelecimento do início da contagem do prazo decadencial não se coaduna com o quanto disposto na própria Constituição Federal e no quanto estabelecido nos fundamentos da Súmula Vinculante nº 8 do STF.

Por seu turno, também devemos analisar a ressalva do início do §4º do art. 150, de que supostamente instituiria uma permissão legal para fixação de prazo diverso de decadência em outra lei, conforme suscitou a i. Procuradora no seu parecer.

A meu ver, para solucionar essa celeuma, devemos fazer uma interpretação jurídica com referência a dois aspectos relevantes na análise desta questão: a) a de que o CTN é anterior à promulgação da Constituição Federal de 1988, ou seja, aquele Código deve se adequar aos mandamentos constitucionais e, b) a de que o entendimento esposado pelo STF, com a edição desta Súmula Vinculante, não permite o regramento de institutos gerais de direito tributário por outras normas, a não ser a Lei Complementar prevista na própria Constituição Federal, afastando automaticamente a ressalva disposta no texto original do Código Tributário, parte, que eu entendo, não fora recepcionada pela Carta Magna.

Em outras palavras, não podemos nos ater a uma interpretação literal do disposto no §4º e conceder uma permissão aos legisladores infraconstitucionais, pois, tal atitude esta em flagrante desacordo com a exegese do texto da Carta Magna e a interpretação do STF quando da expedição deste juízo Sumular. Caso contrário, não poderíamos falar em preservação da equidade e da segurança jurídica, princípios centrais e sustentadores da decisão vinculante do Tribunal Superior.

Ora, como a Súmula Vinculante declarou a inconstitucionalidade dos artigos de uma lei de natureza tributária, no caso, os art. 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tinham como fundamento de existência legal o mesmo mandamento do art. 150, §4º, primeira parte do CTN, então, *mutatis mutandis*, verificada a inconstitucionalidade dos referidos artigos por falta competência material, fica afastada a aplicação da mesma permissão legal do §4º para as outras normas de natureza tributária de todos os entes da federação, instituidora de qualquer tributo. Isso nada mais é do que uma consequência lógica/jurídica inegável e inexorável, com aplicação e abrangência em relação à lei criadora de qualquer tributo, seja a lei do ICMS, ISS, IPI, etc.

Dessa forma, salta aos olhos que para o STF não cabe a nenhuma norma, de nenhum ente federativo, instituidora de qualquer tributo, regulamentar os institutos gerais de direito tributário, reservados pela Constituição Federal ao alvitre exclusivo de Lei Complementar, de âmbito nacional.

Porém, antes de fechar o raciocínio sobre a SV. 08, é necessário fazer breves comentários em relação à Resposta da Consulta sobre o Procedimento de Uniformização de Orientação Jurídica, elaborada pela PGE/PROFIS, de lavra do Procurador Geral do Estado da Bahia. Quadra apontar que, infelizmente, a Resposta concedida não aborda de maneira abalizada a questão principal para a solução dessa lide. Vejo que a d. PGE não fundamenta a sua posição quanto à possibilidade da aplicação ou não do COTEB, levando-se em conta o posicionamento do STF, mas tão somente expõe uma negativa de reabertura de debate, mantendo um posicionamento antigo, sob a égide de outras luzes que não mais existem. Em outras palavras, entendo que não houve o aprofundamento e a reflexão necessários que cabem no trato da questão da decadência e da prescrição, assuntos modificados após o pronunciamento do STF.

Em que pese o zelo sempre expedido por este órgão nos debates da matéria, devido à importância da questão em si, com consequências tributárias, administrativas e políticas práticas para o Povo e o Estado da Bahia, sinto que a falta de um posicionamento fundamentado, inequívoco e suficientemente claro deixou de trazer a necessária segurança jurídica para os administrados e para os contribuintes deste Estado. Ademais, a Resposta prestada pela PGE formalmente responde à Diligência solicitada por esta 2ª Câmara de Julgamento, mas não esclarece em nenhum aspecto, o posicionamento a ser seguido nas situações iguais esta, vivida nos autos.

Dest'arte, apreendo que a única manifestação valiosa da Resposta, exarada pelo Procurador Geral do Estado, o Srº Rui Moraes Cruz, é a indicação da necessidade de alteração do Código Tributário do Estado da Bahia (COTEB) para afastar divergências entre este e o Código Tributário Nacional. Pela importância dessa sugestão, transcrevo tal passagem:

*“Não obstante, tendo em vista o conteúdo das discussões sobre a matéria em comento, acolho a sugestão manifestada pela i. Procuradora Chefe em exercício no despacho de fls. 187/188, deve o presente expediente retornar à PROFIS para que seja elaborada minuta de projeto de lei alterando a regra prevista pelo art. 107-B, 5º do COTEB, com o propósito de afastar a divergência de prazo estabelecidos entre a legislação estadual e as normas gerais constantes do CTN.”*

Ora, se há necessidade de alteração, é sinal de que tal norma não é adequada para a solução e regulação das situações jurídicas tributárias realizadas dentro do Estado da Bahia! Salvo melhor inteligência, a sugestão proposta parece indicar, com grande clareza e veemência, a necessidade de alinhamento da legislação estadual com o CTN, o que reforça a tese de que o prazo decadencial deve ser aquele estabelecido pelo Código Tributário Nacional, lei de âmbito nacional, consoante inteligência da Súmula Vinculante nº 08.

Nesse contexto, devo lembrar que uma Súmula Vinculante tem poder impositivo, tudo em razão do seu caráter e efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração Pública direta e indireta, em todas as esferas de poder. Ou seja, me parece inapropriada, quiçá impossível, a utilização do COTEB como ferramenta de condução da questão de definição do marco inicial do prazo decadencial, uma vez que as questões gerais de matéria tributária só podem ser dispostas em lei específica, ditada pela Constituição Federal.

Por fim, com a patente alteração de paradigma ocorrida, tenho como certa a assertiva de que não podemos mais seguir a ‘antiga’ jurisprudência desse Conselho de Fazenda, que abraçava entendimento diferente sobre a possibilidade do regramento da decadência e da prescrição. A agora, após a edição da Súmula em debate, com a legislação sob novo enfoque, devemos repensar nosso entendimento para adequá-lo à nova realidade jurídica, imposta pelo STF, mas de forma alguma aplicá-la como anteriormente se fazia (com base no COTEB ao invés do CTN), como opinou a PGE/PROFIS, sob pena de prejudicar o próprio erário estadual, ante a flagrante inconstitucionalidade do regramento estadual e de se afastar do princípio da eficiência (art. 37, caput da CF), pois, nos tempos atuais, em plena era digital, 5 anos é tempo mais que suficiente para que o Fisco lance ou perquira qualquer soma a título de tributo.

Tecidas as considerações acerca da impossibilidade da aplicação do COTEB na regulação de matérias gerais de direito tributário, por não ser a norma prevista na CF/88, resta saber quando devemos aplicar o regramento do CTN no ICMS.

Como sabido, o Código Tributário tem dois artigos dispondo sobre a decadência: o art. 150, §4º, para lançamento por homologação, e; o art. 173, I, para lançamentos de ofício. Consequentemente, para sabermos qual regramento deve ser usado, temos que definir de maneira segura, quando estamos diante de um lançamento por homologação e quando estamos diante de um lançamento de ofício.

Primeiramente, vale transcrever os artigos 150, §4º e 173, I do CTN:

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

*que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

(...)

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

(...)

*“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”*

Depois, devemos observar as normas e o entendimento jurisprudencial dominante do STJ para definir quando é caso de lançamento por homologação e de ofício. Nessa esteira, o COTEB, numa reprodução do artigo 150, do CTN, assim entende o que seria o lançamento por homologação, consoante o teor do seu art. 107-B:

*“Art. 107-B. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.”*

Sobre a diferenciação dos lançamentos, o STJ já pacificou seu entendimento no sentido de que lançamentos por homologação seriam aqueles que os sujeitos passivos têm o dever de antecipar o pagamento do ICMS sem que haja prévio exame por parte da autoridade administrativa, sendo aplicável, nestes casos, o quanto disposto no art. 150, §4º do CTN, ou seja, a regra da decadência após 5 anos da ocorrência do fato gerador.

Podemos trazer à baila, a decisão do Agravo Regimental no Recurso Especial 117291 do Rio Grande do Sul, de relatoria do Ministro Benedito Gonçalves, que muito bem expõe o entendimento consolidado do STJ:

*“EMENTA - PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOR. DECADÊNCIA. APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CTN. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. ART. 20, § 4º, E 21, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC.*

*1. Agravo regimental no recurso especial em que se discute o prazo para a constituição de crédito tributário remanescente de ICMS, no caso em que ocorre o pagamento a menor do tributo.*

*2. Nos tributos cujos sujeitos passivos têm o dever de antecipar o pagamento sem que haja prévio exame da autoridade administrativa, caso se apure saldo remanescente, a Fazenda deverá constituir-lo no prazo de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, sob pena de ocorrer a extinção definitiva do crédito, nos termos do parágrafo 4º do art. 150 do CTN. Precedentes: AgRg no REsp 1.152.747/MG, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 22/2/2011; AgRg no REsp 1.192.933/MG, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 11/2/2011; AgRg no REsp 1.182.862/RS, Rel. Ministro Hamilton Carvalhido, Primeira Turma, DJe 2/2/2011.*

*3. Ademais, a Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 973.733/SC, realizado nos termos do art. 543-C e sob a relatoria do Ministro Luiz Fux, sedimentou o entendimento de que o art. 173, I, do CTN se aplica aos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou, quando, a despeito da previsão legal, não há o pagamento, salvo nos casos de dolo, fraude ou simulação.*

*4. Honorários advocatícios fixados em 0,5% sobre o valor atualizado da causa, nos termos do art. 20, § 4º e 21, § 1º, do CPC.*

*5. Agravo regimental não provido.*

*(AgRg no REsp 1172391 / RS / AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL 2009/0249482-0 / Relator(a) Ministro BENEDITO GONÇALVES (1142) / Órgão Julgador T1 - PRIMEIRA TURMA Data do Julgamento: 04/08/2011 / Data da Publicação/Fonte DJe 10/08/2011”*

Entretanto, mesmo a despeito do entendimento consagrado do STJ de que qualquer pagamento efetuado a título de tributo já afirmaria a natureza jurídica do lançamento para a espécie por homologação, vislumbro, com a devida vênia, que tal definição é extramente fluida, sem delinear a necessária segurança jurídica que a situação impõe.

Pois bem, deixar a configuração do lançamento tributário ao alvitre do contribuinte não é a melhor resposta diante do ordenamento jurídico. Trilhando o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, o sujeito ativo poderia ‘ganhar’ um ano a menos de decadência com o pagamento de apenas 0,01 (hum centavo)! Trata-se de uma situação teratológica, que não se coaduna com os princípios constitucionais da legalidade e da segurança jurídica. Desse modo, percebo que a caracterização deve advir da lei, caso a caso.

No caso do ICMS, em regra, a apuração é mensal, com lançamento feito pelo contribuinte e homologação posterior dos cálculos e do pagamento pela autoridade administrativa.

Diante desse quadro legal, assegurado que: (i) a regra do ICMS é o lançamento por homologação, sendo exceção o lançamento de ofício, nos casos de lançamento por presunção do art. 4º, §4º da Lei nº 7.014/96, e (ii) entendendo que somente o CTN pode regulamentar as normas gerais de direito, por mandamento constitucional e aplicação da SV. 08 nos seus fundamentos, concluo que o prazo a ser observado nos lançamentos do ICMS por homologação é aquele previsto no art. 150, §4º do CTN, ou seja, 5 (cinco) anos após o dia de ocorrência do fato gerador.

Por tudo exposto, voto no sentido de dar PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, para concluir que as ocorrências datadas antes 19.12.2009 não mais poderão ser exigidas pelo fisco da Bahia, porquanto alcançadas pela decadência, prevista no artigo 150, §4º do CTN.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria quanto à preliminar de decadência, com voto de qualidade do presidente e, por unanimidade quanto ao mérito, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206828.0006/09-8, lavrado contra **NORSA REFRIGERANTES LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$472.445,15**, acrescido das multas de 60% sobre R\$282.453,82 e 70% sobre R\$189.991,33, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “e” e “f” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além do pagamento da multa no por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$50,00**, prevista no art. 42, XXII, da citada Lei, com os acréscimos moratórios de acordo com o previsto pela Lei nº 9.837/05.

**VOTO VENCEDOR** (Preliminar de decadência) – Conselheiros(as): Osmira Freire Carvalho Ribeiro da Silva, Mônica Maria Roters e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

**VOTO VENCIDO** (Preliminar de decadência) – Conselheiros: Carlos Henrique Jorge Gantois, José Antonio Marques Ribeiro e Rodrigo Lauande Pimentel.

Sala das Sessões do CONSEF, 18 de julho de 2012.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

MÔNICA MARIA ROTERS – RELATORA

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL – VOTO DIVERGENTE  
(Preliminar de decadência)

ROSANA MACIEL BITTENCOURT PASSOS - REPR. DA PGE/PROFIS