

PROCESSO - A. I. N° 281424.0001/11-9
RECORRENTE - BOMPREÇO BAHIA SUPERMERCADOS LTDA. (HIPER BOMPREÇO)
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF n° 0271-02/11
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 02/01/2013

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0437-11/12

EMENTA: ICMS. 1. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO NO LIVRO REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIA TRIBUTÁVEL. Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 10% sobre o valor comercial das mercadorias não escrituradas. Refeitos os cálculos mediante demonstração de devolução de parte das mercadorias. Infração parcialmente elidida. 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIA COM IMPOSTO PAGO POR ANTECIPAÇÃO ATRAVÉS DO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Arguições da defesa de que as saídas de algumas notas com tributação elidem a infração imputada não atende aos requisitos legais. Infração mantida. Indeferido o pedido de perícia. Rejeitada, por maioria a preliminar de decadência. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVÍDO**. Decisão unânime quanto ao mérito.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário por meio do qual o contribuinte, através de patrono legalmente constituído, apresenta o seu inconformismo com a Decisão da Junta de Julgamento que declarou a Procedência Parcial do Auto de Infração, lavrado em 30/03/2011, para exigência de multa por descumprimento de obrigação acessória e pagamento de ICMS no valor total de R\$97.689,52, com origem nas seguintes irregularidades:

INFRAÇÃO 1 - dar entrada, no estabelecimento, de mercadorias sujeitas à tributação sem o devido registro na escrita fiscal. Multa no valor de R\$3.589,06;

INFRAÇÃO 2 - utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por substituição tributária. ICMS no valor de R\$94.100,46. Multa de 60%. Consta da autuação se tratar de entradas de mercadorias em transferência de outro estabelecimento da empresa, situado neste Estado (CFOP 1152) e outras compras também internas (CFOP 1102).

O autuado formalizou impugnação tempestiva (fls. 80 a 99) e o autuante, às fls. 215/224, prestou a informação fiscal de praxe.

Em sequência, a Junta de Julgamento Fiscal julgou Procedente em Parte o Auto de Infração, com Decisão de teor adiante reproduzido:

“O Auto de Infração exige ICMS relativo à utilização indevida de crédito fiscal referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por substituição tributária, bem como multa por descumprimento de obrigação acessória por entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal.

Com fulcro no art. 147, inciso I, “a” e inciso II “a” e “b” do RPAF/99, indefiro a solicitação de diligência e perícia, pois os elementos existentes no processo são suficientes para a formação do convencimento dos julgadores, a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos, além de não serem necessárias outras provas a serem produzidas, pois não foi considerado necessário avaliar mais uma vez as saídas que o

autuado alega terem ocorrido, objetivando elidir a infração imputada, conforme já analisadas pelo autuante, identificando saídas não tributadas das mercadorias alvo da autuação, melhor avaliadas na análise que será feita do mérito da infração 02.

O impugnante, albergado no que dita o § 4º do art. 150 da CTN, argumenta que os fatos geradores, relativas às exigências tributárias concernentes aos períodos de janeiro a março de 2006, da infração 02, estariam atingidos pela decadência, haja vista que teria sido regularmente intimado do Auto de Infração há mais de cinco anos da ocorrência de todos os fatos geradores envolvidos nestes períodos. Essa questão é deveras remansosa nesse Contencioso Administrativo, alvo de inúmeros acórdãos, em que reiteradamente é majoritariamente decidida sob o mesmo enfoque hermenêutico a exemplo dos Acórdãos CJF nºs 0113/12-05, 0102/12-05, 0004-11/06 e 0009-12/08.

O Código Tributário Nacional permitiu que, através de lei, o ente federativo respectivo possa estipular uma outra contagem de prazo para aplicação dos efeitos decadenciais, conforme alinhado no § 4º do art. 150.

A legislação do Estado da Bahia fixa prazo à homologação do lançamento e, por isso, não é acatada a alegação referente à determinação do art. 150, § 4º, do CTN, que prevê: “se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador”.

O disposto no art. 107-A, I do COTEB, instituído pela Lei nº 3.956/81, que em sua essência transcreve o art. 173, I do CTN, estabelece como prazo de decadência 5 anos, contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Assim, os fatos geradores ocorridos no exercício de 2006 só seriam atingidos pela decadência a partir de primeiro de janeiro de 2012 e as medidas preparatórias para o lançamento, bem como a ciência do Auto de Infração ocorreram ainda no exercício de 2011, não havendo, portanto, a extinção do direito da fazenda pública de exigir o crédito tributário, relativo aos fatos geradores do exercício de 2006.

Cabe alinhar que, apesar da súmula vinculante número 08 não tratar do imposto estadual em espécie e sim de contribuição, bem como a inconstitucionalidade em lume se referir a prazo distinto do constante na legislação estadual, não sofrendo a Administração Pública desse Estado, os efeitos vinculantes de tal Decisão quanto aos impostos de sua competência, é importante lembrar que este órgão não tem competência para afastar a aplicabilidade da Legislação Tributária Estadual, assim como não lhe cabe competência para decretar a inconstitucionalidade de seus dispositivos, no presente caso àqueles relativos à aplicação das aludidas multas, em conformidade com o art. 167 do RPAF/BA.

Quanto ao mérito da infração 01, em consonância com o autuante e com as reiteradas decisões desse Contencioso Administrativo-Fiscal, está pacificado que são aceitas como comprovação do ingresso de mercadorias no estabelecimento do autuado desse Estado, as vias das notas fiscais retidas através do CFAMT, conforme, por exemplo, voto constante do Acórdão JUJF nº 0376-01/09.

Assim, as alegações do autuado de que as notas fiscais colhidas através do Sistema CFAMT não correspondem à prova das aquisições pelo autuado não prospera.

Ocorre, contudo, que ficou demonstrado, pelo impugnante, com o acolhimento do autuante, o retorno integral das mercadorias ao fornecer de duas notas fiscais, constantes, às fls. 110 e 120 dos autos, cabendo a suas exclusões dos valores exigidos, contates do demonstrativo do Anexo 1, fls. 53 e 54 dos autos, relacionados às notas fiscais números 7141 e 403281, emitidas respectivamente em 04/04/2006 e 27/10/2006.

Verifico, também, que o autuado demonstra, às fls. 291 e 292, através da nota fiscal de entrada de seu fornecedor, de número 011942, emitida em 09/06/2006, ter havido devolução das mercadorias constantes da nota fiscal número 356569, cuja exigência da multa no mês 05/2006, foi de R\$448,23, devendo ser excluída da exigência, cabendo o novo valor a ser reclamado no mês de maio de 2006, de apenas R\$ 64,40, em relação unicamente à nota fiscal número 51.

Assim, o novo demonstrativo de débito à fl. 219 deve ser retificado com a exclusão da nota fiscal 356569, e seu correspondente valor reclamado de R\$448,23, concernente ao mês de maio de 2006, que fica com a ocorrência no valor de R\$64,40.

Diante do exposto, o valor da multa exigida na infração 01 passa a ser, conforme demonstrativo a seguir:

RELAÇÃO DE NOTAS FISCAIS RECEBIDAS E NÃO LANÇADAS - 2006					
CNPJ ORIGEM	UF	DT EMISSÃO	Nº NF	VALOR NF	VL MULTA 10%
7699456000130	SP	8/mai/06	51	644,00	64,4
33372251006278	SP	2/jun/06	114529	7.847,38	784,74
2508145000123	PE	30/ago/06	41917	1.063,97	106,4
43948405000169	SP	19/out/06	85595	2.688,96	268,9
441743000105	SP	31/out/06	4773	8.963,28	896,33
<i>Sub total</i>					1.165,23
33115817000164	RJ	19/dez/06	311097	1.585,03	158,50

VALOR TOTAL DA INFRAÇÃO	2.279,27
-------------------------	----------

Cabe constatar que, diferente do alegado pelo sujeito passivo e consignado no laudo pericial que apresentou, às fls. 123 a 130 dos autos, em relação às devoluções cujas mercadorias não ingressam no estabelecimento do adquirente, os procedimentos, ou mesmo as obrigações acessórias previstas no art. 654, § 1º do RICMS/BA, podem até não ter a participação direta do sujeito passivo, contudo diante dos elementos trazidos pelo fisco que são as notas fiscais a ele endereçadas, no presente caso, colhidas através do CFAMT, certificado a destinação da mercadoria, o ônus da prova da ocorrência das devoluções, caso efetivamente ocorridas é, sem dúvidas do impugnante, apresentando os elementos probatórios que, inclusive, trouxe aos autos e lhe permitiu elidir parte da infração 01, conforme visto.

Não há, por conseguinte, diante dos elementos considerados, como vislumbrar a violação ao princípio da moralidade, visto que não foram violadas regras de conduta tiradas da disciplina fixadas pela Administração; violação a legalidade, pois foram atendidos os procedimentos legais e fundamentadas devidamente as infrações, ou mesmo a segurança jurídica, visto que as regras são claramente fixadas pela administração pública, conforme dispositivo regulamentar já citado, permitindo ao sujeito passivo conhecer os procedimentos para as devoluções, bem como as provas trazidas oferecem a certeza ao fisco da ocorrência das infrações cometidas, afastando, conforme já mencionado, as notas fiscais que efetivamente foram demonstradas as ocorrências das aludidas devoluções.

No que é pertinente à infração 02, com relação ao crédito fiscal objeto da autuação, o art. 97, IV, do RICMS/BA estabelece vedação à sua utilização relativa à aquisição de mercadorias cujo imposto for pago por antecipação ou substituição tributária, salvo as exceções expressas. Estas exceções são elencadas nos artigos. 356 e 359 do mesmo diploma legal (emprego na industrialização, insumo de produtor rural, preparo de refeições com tributação no regime normal, etc.), situações que não se enquadram as operações objeto da autuação. Portanto, restou caracterizada a infração, visto que a legislação do ICMS estabelece vedação à utilização de créditos de mercadorias sujeitas à substituição tributária.

Quanto ao argumento de que os créditos fiscais utilizados indevidamente foram anulados com o débito decorrente das saídas subsequentes, não pode ser acatado, em primeiro lugar em razão de que estando as mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária, o crédito fiscal deve ser utilizado na apuração do imposto retido (substituto) ou pago por antecipação e não é facultado ao contribuinte adotar procedimentos que impliquem em descumprimento da legislação tributária. Em segundo lugar, apesar de ter alegado que o imposto tenha sido pago na saída, inclusive às fls. 297 a 327, o autuante apresenta em seu demonstrativo tabla 1 e 02, à fl. 221, que os produtos saíram também sem tributação, consignando no aludido demonstrativas datas mínimas e máximas para a apuração que garantem as conclusões extraídas, a exemplo dos produtos sob código 612456, 3317129, 3321215, 3321207.

Assim, com relação às mercadorias objeto da autuação que tiveram a utilização indevida de crédito pelas entradas e porventura tenha sido pago imposto indevidamente na operação de saída, caso comprovado, cabe ao contribuinte requerer a restituição do indébito na forma prevista no Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (artigos 73 e 74), o que não pode ser feito nesta fase processual por inexistência de amparo legal.

A defesa argui suposta ilegalidade das multas incidentes sobre o imposto devido pelo autuado. O inciso V, do art. 97, do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66), determina que a Lei pode fixar a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos ou para outras infrações nela definidas. Aplicou o autuante a multa previstas no inciso art. 42, VII, "a" da Lei nº 7.014/96, no percentual de 60%, em ajustada cominação com o descumprimento das obrigações tributárias descritas no presente Auto de Infração.

A arguição de que as multas aplicadas têm caráter confiscatório não subsiste. Convém ressaltar que o art. 150, IV, da CF, é dirigido ao legislador, o qual não pode criar tributo excessivamente oneroso, expropriatório do patrimônio ou da renda. Considero pertinente o exame, relativo a essa matéria, da Professora Mizabel Derzi, alinhado em suas notas de revisão da obra de Aliomar Baleeiro, "Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar", 7º edição, à fl. 519. Argumenta a professora, didaticamente, que o referido dispositivo constitucional não impede a aplicação de sanções e execuções de créditos. Não se pode abrigar no princípio que veda utilizar tributo com efeito de confisco o contribuinte omissão que prejudicou o fisco, ferindo os superiores interesses da coletividade.

Não há, por conseguinte, o que se falar da violação dos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, pois, além de serem, no presente caso, corolários do princípio do não confisco, já analisado, não encontram amparo fático, na medida em que a multa aplicada é adequadamente modulada para o desestímulo ao descumprimento das obrigações tributárias ora apuradas. Quanto ao pleito da sua redução, não cabe competência a essa unidade fracionária do CONSEF e sim a Câmara Superior na forma do art. 159 e 169 do RFPAF/BA.

Quanto à multa constante da infração 01, por descumprimento de obrigação acessória, além cabível se aplicar as razões alinhadas quanto a não abrigar o sujeito passivo sob o princípio do não confisco, é importante destacar o fato de que a multa coincide, unicamente, com a diferença de alíquotas entre 7% e 17%, visto que as

mercadorias são tributáveis.

Ainda quanto à multa por descumprimento da obrigação acessória, o § 7º do art. 42 da Lei 7014/96, concede ao órgão julgador administrativo a discricionariedade de, uma vez imputadas às multas por descumprimento de obrigações acessórias, conceder redução ou cancelamento das mesmas, desde que fique comprovado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e não impliquem falta de recolhimento do imposto, dispositivo legal que é regulamentado pelo art. 158 do RPAF/BA.

Esta discricionariedade, portanto, permite que, mesmo não havendo dolo, fraude ou simulação ou falta de imposto recolhido, relativo à infração por descumprimento de obrigação acessória, os órgãos julgadores, fracionários deste CONSEF, não conceda a redução ou o cancelamento das multas aplicadas.

No presente caso, o autuado cometeu a infração de utilizar crédito fiscal referente a mercadorias com pagamento do imposto por substituição tributária. Assim, diante de tal infração, bem como da inexistência de demonstração da não ocorrência de dolo, não há como contemplar o pedido do impugnante de redução ou cancelamento das multas.

Ainda que dolo não existisse, devidamente demonstrado, considero o ingresso de mercadorias no estabelecimento, sem o registro da respectiva nota fiscal, um elemento de fragilização de todo o sistema de controle implantado, através das obrigações acessórias, por atos normativos, visando acompanhar e assegurar o devido e regular recolhimento do ICMS aos cofres do Estado.

Pelo exposto, restou caracterizado o cometimento da infração e deve ser mantida na sua integralidade. A infração 02 é procedente.

Diante do acima alinhado, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, cabendo a manutenção integral da infração 02, e a manutenção parcial da infração 01, conforme demonstrativo de débito abaixo da infração 1:

Data Ocorrência	Data Vencimento	Base de cálculo	Multa	Valor Histórico
31/5/2006	09/06/2006	644,00	10%	64,40
30/6/2006	09/07/2006	7.847,40	10%	784,74
31/8/2006	09/09/2006	1.064,00	10%	106,40
31/10/2006	09/11/2006	1.652,30	10%	1.165,23
31/12/2006	09/01/2007	1.585,00	10%	158,50
<i>Total da infração 01</i>				2.279,27

Em tempo hábil, o autuado, irresignado, interpôs o adequado Recurso de fls. 350/364, postulando a reforma da Decisão de primeira instância.

Inicialmente, sustentou a extinção de parte do crédito tributário, tangentemente à infração 2, no período compreendido entre janeiro a março de 2006, em face da decadência, conforme disposto no art. 150 § 4º c/c art. 156, IV, ambos do Código Tributário Nacional.

Assim, ultrapassado o prazo de cinco anos, contado do fato gerador, ocorre a homologação tácita do lançamento realizado pelo sujeito passivo e o crédito nele constituído é definitivamente extinto, não havendo dúvida de que o ICMS é tributo sujeito ao lançamento por homologação, porquanto a legislação atribui ao contribuinte o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.

Salientou que, no caso concreto, não tinha aplicação a regra de que o prazo para lançamento se conta do primeiro dia do exercício seguinte (CTN, art. 173, I), pois, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, o mandamento é aquele previsionado no art. 150, § 4º, do CTN, qual seja, da ocorrência do fato gerador, entendimento já pacificado no STJ, transcrevendo ementas de decisões do Tribunal em tal sentido.

Prosseguindo, asseverou ter tomado ciência do Auto em 05/04/2011, quando já se encontravam tacitamente homologados (CTN, art. 150, § 4º) e, portanto, extintos (CTN, art. 156, V c/c art. 150, § 4º, parte final), os lançamentos correspondentes aos meses de janeiro a março de 2006, logo devem ser desconstituídos, posto que ultrapassado o prazo quinquenal.

Em consequência, requereu a reforma da Decisão, para atender às disposição legal aplicável e jurisprudência e como forma indispensável da efetivação da Justiça.

Meritoriamente, o sujeito passivo alegou a improcedência do lançamento descrito na infração 01, aduzindo que o recorrente tem sido vítima de algumas empresas que lhe remetem mercadorias na

base do “se colar, colou”, como se ela tivesse feito pedido, ou, ainda, mercadorias com divergência das especificações solicitadas.

Assim, aduziu que quando a mercadoria chega aos armazéns, ocorre uma checagem e, caso não teria sido solicitada ou não corresponda ao pedido, nem chega a ser recebida, retornando para o remetente sem qualquer registro, tanto da mercadoria como da nota fiscal, obedecido o procedimento previsto no RICMS/BA, art. 636, II, “a” e “b”.

Afirmou ser o problema decorrente de as notas fiscais que ingressam no Estado da Bahia serem registradas no sistema chamado “CFAMT” e, então, o fisco, num trabalho muito cômodo, emite uma lista das notas destinadas a determinada empresa (*in casu*, a Impugnante) e confronta com a escrituração dela e, se não encontrar o lançamento de qualquer nota fiscal, acusa a empresa de falta de escrituração, sem apurar, sequer, se a mercadoria realmente ingressou ou se retornou ao remetente.

Ressaltou que, da mesma forma que o sistema CFAMT controla as entradas, deveria controlar as saídas, cabendo ao Fisco confrontar as entradas e saídas para apurar se, de fato, houve ou não a devolução e, antes de acusar a empresa, sem qualquer critério, de falta de registro, deveria usar o seu poder de polícia para intimar o fornecedor a prestar esclarecimentos.

Asseverou que essa atividade de pesquisa desencadeia um trabalho que é evitado com a simples transferência do ônus da prova à recorrente, ainda que em afronta ao art. 142 do CTN, e aos dispositivos do RICMS/BA que tratam da matéria, arts. 636 e 654.

Consignou ter apresentado provas de que a mercadoria retornou ao estabelecimento remetente, não tendo, portanto, qualquer obrigação de escriturar as mercadorias que não foram entregues, e não ingressaram no seu estabelecimento, obedecido o art. 654 do RICMS/BA, que estabelece obrigações ao estabelecimento (fornecedor) de receber, em retorno, mercadoria que, por qualquer motivo, não tiver sido entregue ao destinatário (Recorrente).

Trouxe trecho do voto proferido no julgamento do AI 207494.0004/04-4, Acórdão CJF 0249-12/2006, bem como do Acórdão 3^a TJ Nº0050/2008, do Contencioso Administrativo de Pernambuco, consignando que a questão também já objeto de discussão, cuja perícia, realizada nos autos da Ação Anulatória de Débito nº 1533035-7/2007 (doc. 04), constatou que a mercadoria não ingressou no estabelecimento destinatário e foi objeto de retorno, aplicando-se ao caso o art. 636 do RICMS.

Sequenciando, teceu considerações sobre o dever do Fisco de provar, de acordo com o artigo 333, I, do CPC, e de lançar nos moldes do artigo 142 do CTN, arguindo que o ônus da prova para vitrificar a ocorrência da devolução seria do Fisco, fazendo referência aos princípios da moralidade, da legalidade, segurança jurídica, destacando que, no caso, a exigência fiscal se encontra fundamentada em mera presunção.

Concluiu pugnando pela reforma da Decisão recorrida, visto que o fisco, ignorando os fatos fixou a imposição fora do núcleo do seu fato gerador, presumindo sem provas consistentes e na dúvida o nosso direito tem consagrado que se interpreta a norma em favor do contribuinte (art. 112 do CTN).

Tangente à infração 2, onde a empresa é autuada pela utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, referente a mercadorias adquiridas com o pagamento do imposto por substituição tributária, assegurou ser improcedente a imputação fiscal, uma vez que o ICMS foi debitado na saída subsequente, anulando, assim, os efeitos do crédito.

Frisou que o recorrente, quando da saída subsequente, debitava, normalmente, o ICMS, passando a realizar o recolhimento do imposto devido, sendo o caso dos produtos ACTIVIA e da BEBIDA LÁCTEA, conforme pode se constatar através dos cupons fiscais anexados aos autos (doc. 05 da Impugnação), que sequer foram considerados no julgado combatido.

Assegurou que, para os demais produtos, as saídas também foram tributadas, cuja comprovação poderá ser visualizada com a realização de perícia/diligência que requeria nessa oportunidade.

Alinhou que a exigência fiscal, sem analisar as saídas, feria o princípio da não-cumulatividade que legitima o crédito da entrada, asseverando que se as saídas foram tributadas, mesmo que as entradas tenham sido realizadas sob o regime da substituição tributária, o crédito seria, igualmente, permitido por força do disposto no art. 155, II, e § 2º, I, da Constituição Federal, c/c arts. 19 e 20, da Lei Complementar nº. 87/96.

Alegou que o acórdão recorrido, além de negar o pleno exercício do direito de defesa, indeferindo a realização de perícia, onde restaria comprovada a insubsistência de qualquer exação, preferiu acolher os poucos exemplos acostados aos autos, sem se aprofundar na escrita fiscal do contribuinte, e, em vez de concluir pela improcedência da acusação, optou por imputar à Recorrente outro ônus, no sentido de sugerir o requerimento de restituição do imposto recolhido, nesse passo, admitindo o recolhimento de imposto, o que anularia o creditamento indevido. Mesmo assim, impôs exigência tributária indevida, com juros e multa, indicando o penoso caminho do procedimento administrativo, quando uma simples diligência poderia realizar um encontro de contas e definir se há, ou não, imposto devido.

Em seguida, argumentou que a multa aplicada se configura como desproporcional, sendo injusta e abusiva, com nítido caráter confiscatório, apresentando julgados do TRF 5ª Região, AC 331152. Rel. Des. Fed. Ubaldo Cavalcante. DJ 18.01.2005, bem como a ADIn Nº 551-1-RJ, Rel. Min. Ilmar Galvão, Tribunal Pleno, DJ 14.02.2003).

Em suma, requereu a reforma do acórdão recorrido, suscitando, em primeiro plano, o acolhimento da preliminar de prejudicial de mérito, para que fosse julgada extinta parte do crédito tributário, referente ao período de janeiro a março de 2006, em virtude da homologação tácita (decadência), por força da aplicação do art. 150, § 4º c/c o art. 156, V, todos do CTN e, meritoriamente, o Auto de Infração fosse julgado improcedente, pelos fundamentos expostos, os quais demonstram a insubsistência da exigência fiscal.

Pugnou, ainda que, na dúvida, fosse atribuída a interpretação mais benéfica à recorrente, tal como preconiza o art. 112 do CTN e, por fim, requereu por todos os meios de provas permitidos em direito, bem como por juntada posterior de provas, perícia e diligência fiscal-contábil, e tudo o mais que concorra para a prática da mais lídima justiça.

A PGE/PROFIS, através da Dra. Maria José Ramos Coelho Sento-Sé, exarou Parecer opinando pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

Inicialmente, afastou a alegação de constitucionalidade das multas, porquanto amparadas no art. 167, II do RPAF, enquanto, no que concerne ao pedido de redução ou cancelamento da multa aplicada por descumprimento de obrigação acessória, considerou inatendidas as condições previstas no § 7º do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Opinou, também, pelo indeferimento do pedido de diligência fiscal, com base no art. 147, I, “a” e II, “b” do RPAF/99.

Em seguida, manifestou-se contra a preliminar de decadência do crédito tributário reclamado na infração 2, para o período de janeiro a março de 2006, lastreada no art. 107 do COTEB, em conformidade com a previsão do § 4º do art. 150 do CTN, que previsiona o início do prazo decadencial como sendo o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador.

No mérito, asseverou que a tese do sujeito passivo em relação à infração 1 não encontra ressonância nas decisões exaradas no CONSEF, já que as operações estavam devidamente comprovadas com a juntada das notas fiscais capturadas pelo sistema CFANT, que indicavam o ingresso das mesmas no estabelecimento autuado.

Por último manifestou, quanto à infração 2, ser cediço o entendimento de que o art. 97, IV, do RICMS/BA estabelece vedação expressa à utilização do crédito fiscal relativo à aquisição de mercadorias cujo imposto foi pago por antecipação ou substituição tributária. Razão pela qual a infração deve ser mantida.

VOTO VENCIDO (Preliminar de decadência)

Versa a procedimentalidade, nesta oportunidade processual, acerca da análise das razões do inconformismo do sujeito passivo, apresentado através do adequado Recurso Voluntário, visando reformar a Decisão proferida pela 2ª JJF, que julgou procedente em parte o Auto de Infração, composto de duas imputações, sendo a primeira decorrente do descumprimento da obrigação acessória de dar entrada no estabelecimento de mercadorias sem o devido registro na escrita fiscal, e a segunda por utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com o pagamento do imposto por substituição tributária.

Apreciando, de plano, a alegação de decadência parcial do lançamento tributário, tangente à infração 02, correlata aos fatos geradores do mês de janeiro a março de 2006, reitero posicionamento já manifestado em processos similares em derredor da aplicação do instituto da decadência, com o enquadramento no art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

Com efeito, este relator já firmou seu posicionamento derredor da aplicação do instituto da decadência em processos similares, sendo plausível o enquadramento do caso concreto no art. 150, § 4º, em vez do art. 173, ambos do Código Tributário Nacional, vez que, de acordo com os documentos que sustentaram a autuação, confirma-se a existência de pagamento parcial do ICMS.

Nessa linha de entendimento, adoto como fundamento deste Voto, o objetivo e bem exposto argumento lançado em decisões do ilustre Conselheiro Fabio de Andrade Moura, exemplificativamente naquela proferida através do Acórdão CJF nº 0184-11/12, onde o Conselheiro fez uma profunda análise sobre todos os aspectos que envolvem a matéria, *verbis*:

(...)

“Com relação à decadência suscitada, cumpre registrar, inicialmente, que não se trata de um instituto jurídico que tem por objetivo premiar o devedor, como muitos entendem; ao revés, a decadência visa a punir o credor inerte, aquele que, podendo exercer um direito seu independentemente da vontade do outro (direito potestativo), deixa de adotar as medidas cabíveis, silencia numa atitude de inescusável descaso para com a ordem jurídica.

Não é por outro motivo que a máxima latina “dormientibus non succurrit jus” (o direito não socorre a quem dorme) volta-se, justamente, contra o credor, contra aquele que pode exercer o direito, e não contra o devedor, a quem restaria apenas sucumbir diante da pretensão contra si deduzida.

A análise do tema sob esse prisma faz enxergar que a decadência tem por finalidade precípua garantir a segurança jurídica. Ao impor que o credor exerça o seu direito dentro de determinado lapso de tempo, o ordenamento jurídico pretende extirpar do meio social a situação de instabilidade gerada pelo sentimento de ameaça sofrido por aquele contra quem o direito pode, a qualquer momento, ser apresentado.

A ninguém interessa essa situação indefinida, nem mesmo ao Estado – aqui entendido como Estado-Nação –, cujo objetivo maior é dissolver os conflitos, é a pacificação social, e não a eternização da instabilidade.

Sucede que o legislador pátrio, ao definir os prazos decadenciais, nem sempre utilizou a melhor técnica jurídica, impregnando muitas vezes o nosso texto legislativo de impropriedades indesejáveis, com o que tornou bastante árdua a tarefa do intérprete no sentido de buscar equacionar a questão, da melhor maneira possível, dentro de uma visão sistêmica, ou seja, coerente e fechada.

No campo do direito tributário, a maior parte das discussões jurídicas giram em torno do aparente conflito existente entre o parágrafo 4º, do art. 150, e o inciso I, do art. 173, do CTN, a seguir transcritos, in verbis:

“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”.

“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”.

Após longas e acirradas discussões, a jurisprudência pátria dá fortes sinais de ter chegado a alguns consensos sobre a decadência no âmbito do direito tributário. A primeira delas, hoje quase que irreversível, diz respeito à competência para definir prazos decadenciais. É que 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”.

Segundo já definiu o Supremo Tribunal Federal, a Lei Complementar mencionada pela Constituição Federal é CTN, cujas normas prevalecem, inclusive, sobre a Lei de Execução Fiscal, como, aliás, 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).

Como dito acima, esse é o entendimento que prevalece no STF, ex vi do aresto a seguir transscrito:

“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).

Fala-se que a questão encontra-se definida quase que irreversivelmente porque, recentemente, foi editada a Súmula Vinculante nº 08, através da qual cristalizou-se o entendimento de que são inconstitucionais os arts. 5º, do Decreto-Lei nº 1.569/77, e 45 e 46, da Lei nº 8.212/91, utilizando-se justamente o fundamento de que a prescrição e a decadência são matérias reservadas a Lei Complementar de âmbito nacional, conforme se observa da ementa dos precedentes que ensejaram a edição do referido verbete:

“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 PROVIDO. 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, III, b, 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 PROVIDO. 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 560626/RS, Relator Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, Julgado em 12/06/2008).

Sabe-se bem que o efeito vinculante é atributo exclusivo do verbete, não atingindo a fundamentação. Todavia, não se pode fechar os olhos para o entendimento adotado pela mais alta Corte de Justiça do nosso país, há

muito tempo, vale frisar, como se as decisões judiciais não passassem de mera recomendação.

Nesse contexto, em termos de decadência, as normas do CTN devem prevalecer sobre as disposições constantes do COTEB.

A segunda matéria amplamente discutida no meio jurídico diz respeito ao termo a quo do prazo decadencial; definir quando ele coincide com o fato gerador e quando ele é protelado para o primeiro dia útil do exercício seguinte foi tarefa igualmente difícil, pois o intérprete se viu diante de duas regras distintas, aplicáveis a duas sistemáticas distintas de lançamento, mas que poderiam ocorrer no âmbito de um mesmo tributo – o lançamento por homologação e o lançamento de ofício.

*Uma premissa parece facilitar bastante o deslinde da questão e ela diz respeito ao significado da palavra homologar. Segundo o dicionário Michaellis, homologar quer dizer “**confirmar por sentença ou autoridade judicial ou administrativa; aprovar**”. Logo, o ato que é sujeito à homologação é o pagamento realizado pelo contribuinte; é ele que será verificado pela autoridade administrativa fiscal e, se estiver correto, será aprovado, confirmado. Não se homologa o lançamento feito pelo contribuinte, como entendeu a Junta de Julgamento Fiscal, até mesmo por ser discutível o chamado “**lançamento por homologação**”, vez que não se enquadra no conceito de atividade “**administrativa plenamente vinculada**” a que faz referência o art. 3º, do CTN.*

Firmada tal premissa, é de se concluir que, se houve pagamento do tributo, ainda que parcial, o prazo decadencial conta-se a partir da ocorrência do fato gerador, consoante estabelece o parágrafo 4º, do art. 150, do CTN. Do contrário, ou seja, se não houve recolhimento do tributo, nem mesmo parcial, a decadência somente começa a ser computada do primeiro dia do exercício seguinte, conforme o art. 173, I, do CTN.

O entendimento ora esposado não representa nenhuma novidade, pois vem sendo adotado, há muito tempo, pelo Superior Tribunal de Justiça. A própria Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, atenta a isso e, principalmente, aos elevados gastos suportados pela União com a sucumbência gerada pela defesa, infértil, de tese contrária, já adotou internamente o mesmo posicionamento do Superior Tribunal de Justiça, através do Parecer nº 1617/2008, cujos trechos principais pede-se vênia para transcrever:

“3031. Assim, com base em magistério de Leandro Paulsen, conclui-se que:

- a) no caso do pagamento parcial da obrigação, independentemente de encaminhamento de documentação de confissão (DCTF, GFIP ou pedido de parcelamento), o prazo de decadência para o lançamento de ofício da diferença não paga é contado com base no § 4º, do art. 150, do Código Tributário Nacional;
- b) no caso de não pagamento, nas hipóteses acima elencadas (com ou sem o encaminhamento de documentação de confissão), o prazo é contado com base no inciso I, do art. 173, do CTN;
- c) de qualquer sorte, nos casos em que a declaração foi prestada ou houve parcelamento, não haveria a necessidade de lançar o valor já declarado, mas sim apenas a diferença, o que se tem chamado de lançamento suplementar.

3132. Do ponto de vista de certo realismo jurídico, temperado por exercício de prognose pretoriana, deve-se lembrar, ao que consta, que os Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda vinham decidindo pela aplicabilidade da regra do § 4º do art. 150 do CTN no caso dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação. Excluíam-se do entendimento, entre outros, circunstâncias indicativas de fraude. Fraude e conluio suscitam a aplicação da regra do art. 173 do CTN.

3233. Por exemplo, a Segunda Câmara dos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda, no Recurso nº 122924, em 16 de junho de 2004, decidiu que “(...) por força do princípio da moralidade administrativa, em sendo a decadência hipótese de extinção da obrigação tributária principal, seu reconhecimento no processo deve ser feito de ofício, independentemente do pedido do interessado (...) Os tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa amoldam-se à sistemática do lançamento por homologação, prevista no art. 150 do CTN, hipótese em que o termo decadencial tem como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador (...).”.

3334. Na Terceira Turma do Conselho Superior de Recursos Fiscais no Recurso de divergência nº 303-120011, em 22 de fevereiro de 2005, ementou-se que “(...) sendo o IPI, no caso vinculado à importação, espécie de tributo cujo lançamento encontra-se delineado nas determinações do art. 150, parágrafo único, do CTN- Lançamento por homologação, é de cinco (5) anos, contados da data da ocorrência do fato gerador – data do desembaraço aduaneiro da mercadoria importada- o prazo deferido à Fazenda Nacional para constituir o crédito tributário que entende devido (...).”.

3435. A Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, no Recurso nº 146.670, em 25 de maio de 2006, ementou que “se a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, o tributo amolda-se à sistemática de lançamento denominada

homologação, onde a contagem do prazo decadencial dá-se com a ocorrência do fato gerador, na forma disciplinada pelo § 4º do art. 150 do CTN (...)".

3536. Os Conselhos de Contribuintes, no entanto, começam a mudar o entendimento. Aplicou-se recentemente o art. 173, I, do CTN, em caso de lançamento de ofício, no qual não houve pagamento. Refiro-me ao Recurso RP/ 203-123287. Entendeu o Conselho que deve se verificar se o contribuinte recolheu valores no período fiscalizado. Na existência do recolhimento, deve se aplicar o § 4º do art. 150 do CTN. Na inexistência de recolhimentos, deve ser aplicado o art. 173, I, do mesmo CTN. De igual modo, decidiu-se no Recurso RD/204-130232, bem como no RD/203-115797.

3637. Em âmbito de Superior Tribunal de Justiça percebe-se que a questão recebe tratamento distinto. Pode-se identificar sutil diferença de tratamento pretoriano. Em linhas gerais, tem-se a impressão de que se aplica a regra do § 4º do art. 150 do CTN na hipótese de pagamento antecipado.

3738. É recorrente a fixação do dies a quo do prazo de decadência na data da ocorrência do fato gerador quando da antecipação do pagamento sem prévio exame da autoridade fiscal. Isto é, ainda que o recolhimento seja parcial, as diferenças são exigíveis, a partir do fato gerador da obrigação. Mas, e quando não se tem o pagamento antecipado? No Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 936380/SC, relatado pelo Ministro Castro Meira, matéria julgada em 19 de fevereiro de 2008, ementou-se, como segue:

"TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. EXAÇÃO SUJEITA A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. ARTIGOS 150, § 4º, E 173, I, DO CTN. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. SÚMULA 7/STJ. 1. Se não houve pagamento antecipado pelo contribuinte, é cabível o lançamento direto substitutivo, previsto no artigo 149, V, do CTN, e o prazo decadencial rege-se pela regra geral do artigo 173, I, do CTN. Precedentes".

3839. E ainda, no Recurso especial 757922/SC, relatado pelo Ministro Teori Albino Zavascki, questão julgada em 11 de setembro de 2007, definiu-se;

"CONSTITUCIONAL, PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ARTIGO 45 DA LEI 8.212/91. OFENSA AO ART. 146, III, B, DA CONSTITUIÇÃO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. TERMO INICIAL: (A) PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE AO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR, SE NÃO HOUVE ANTECIPAÇÃO DO PAGAMENTO (CTN, ART. 173, I); (B) FATO GERADOR, CASO TENHA OCORRIDO RECOLHIMENTO, AINDA QUE PARCIAL (CTN, ART. 150, § 4º). PRECEDENTES DA 1ª SEÇÃO. 1. "As contribuições sociais, inclusive as destinadas a financiar a seguridade social (CF, art. 195), têm, no regime da Constituição de 1988, natureza tributária. Por isso mesmo, aplica-se também a elas o disposto no art. 146, III, b, da Constituição, segundo o qual cabe à lei complementar dispor sobre normas gerais em matéria de prescrição e decadência tributárias, compreendida nessa cláusula inclusive a fixação dos respectivos prazos. Conseqüentemente, padece de inconstitucionalidade formal o artigo 45 da Lei 8.212, de 1991, que fixou em dez anos o prazo de decadência para o lançamento das contribuições sociais devidas à Previdência Social" (Corte Especial, Arguição de Inconstitucionalidade no REsp nº 616348/MG) 2. O prazo decadencial para efetuar o lançamento do tributo é, em regra, o do art. 173, I, do CTN, segundo o qual "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". 3. Todavia, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação — que, segundo o art. 150 do CTN, "ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa" e "opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa" —, há regra específica. Relativamente a eles, ocorrendo o pagamento antecipado por parte do contribuinte, o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador, conforme estabelece o § 4º do art. 150 do CTN. Precedentes jurisprudenciais. 4. No caso, trata-se de contribuição previdenciária, tributo sujeito a lançamento por homologação, e não houve qualquer antecipação de pagamento. Aplicável, portanto, a regra do art. 173, I, do CTN. 5. Recurso especial a que se nega provimento".

39. E ainda, qual o caminho em face de inexistência de declaração e de pagamento? No Recurso especial 761908/SC, relatado pelo Ministro Luiz Fux, em julgamento de 5 de dezembro de 2006, ementou-se, entre outros:

"13. No que pertine à segunda situação elencada, em que não houve entrega de GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social), nem confissão ou qualquer pagamento parcial, incide a regra do artigo 173, I, do CTN, contando-se o prazo decadencial quinquenal do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Desta sorte, encontram-se hígidos os créditos decorrentes de contribuições previdenciárias incidentes sobre

pagamentos efetuados a autônomos e caducos os decorrentes das contribuições para o SAT. 14. Recurso especial conhecido parcialmente e, nesta parte, desprovido”.

40. Do que, então, emerge mais uma conclusão: o pagamento antecipado da contribuição (ainda que parcial) suscita a aplicação da regra especial, isto é, do § 4º do art. 150 do CTN; a inexistência de declaração e pagamento justifica a utilização da regra do art. 173 do CTN, para efeitos de fixação do dies a quo dos prazos de caducidade, projetados nas contribuições previdenciárias. Isto é, no que se refere à contagem dos prazos de decadência. Tal concepção, em princípio, pode ser aplicada para todos os tributos federais, e não somente, para as contribuições previdenciárias.

(...)

49. Lembrando que nem toda a Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, cuida somente de créditos tributários, e que, portanto, para efeitos daquela norma deve-se atentar à especificidade dos créditos, as observações aqui elencadas promovem síntese pontual, da forma que segue:

a) A Súmula Vinculante nº 8 não admite leitura que suscite interpretação restritiva, no sentido de não se aplicar - - efetivamente - - o prazo de decadência previsto no Código Tributário Nacional; é o regime de prazos do CTN que deve prevalecer, em desfavor de quaisquer outras orientações normativas, a exemplo das regras fulminadas;

b) apresentada a declaração pelo contribuinte (GFIP ou DCTF, conforme o tributo) não há necessidade de lançamento pelo fisco do valor declarado, podendo ser lançado apenas a eventual diferença a maior não declarada (lançamento suplementar);

c) na hipótese do subitem anterior, caso o Fisco tenha optado por lançar de ofício, por meio de NFLD, as diferenças declaradas e não pagas em sua totalidade, aplica-se o prazo decadencial dos arts. 150, § 4º, ou 173 do CTN, conforme tenha havido antecipação de pagamento parcial ou não, respectivamente; respectivamente; o prazo prescricional, ainda, e por sua vez, conta-se da constituição definitiva do crédito tributário;

d) para fins de cômputo do prazo de decadência, não tendo havido qualquer pagamento, aplica-se a regra do art. . 173, inc. I do CTN, pouco importando se houve ou não declaração, contando-se o prazo do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

e) para fins de cômputo do prazo de decadência, tendo havido pagamento antecipado, aplica-se a regra do § 4º do art. 150 do CTN;

f) para fins de cômputo do prazo de decadência, todas as vezes que comprovadas as hipóteses de dolo, fraude e simulação deve-se aplicar o modelo do inciso I, do art. 173, do CTN;

g) Para fins de cômputo do prazo de prescrição, nas declarações entregues antes do vencimento do prazo para pagamento deve-se contar o prazo prescricional justamente a partir do dia seguinte ao dia do vencimento da obrigação; quando a entrega se faz após o vencimento do prazo para pagamento , o prazo prescricional é contado a partir do dia seguinte ao da entrega da declaração;

h) A súmula em apreço, em princípio, qualificaria interpretação literal: todo o art. 45 da Lei nº 8.212, de 1991, estaria alcançado pela inconstitucionalidade. Porém, por tratar-se de matéria do mais amplo alcance público, o intérprete deve buscar resposta conciliatória, que não menoscabe expectativas de alcance de benefícios; principalmente, e do ponto de vista mais analítico, deve-se observar que há excertos do art. 45 da Lei nº 8.212, de 1991, que não seriam substancialmente alcançados pela Decisão do Supremo Tribunal Federal”.

No caso em comento, o crédito tributário que se pretende constituir por intermédio deste Auto de Infração refere-se à utilização de crédito fiscal em montante superior ao devido relativamente às operações de transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, irregularidade apurada pelo auditor fiscal a partir da verificação de que a base de cálculo utilizada pelos estabelecimentos remetentes de outros Estados foi calculada em desacordo com as normas constantes da Lei Complementar nº 87/96.

Verifica-se, de logo, que o crédito fiscal lançado no conta-corrente do contribuinte não foi integralmente indevido, mas apenas uma parte sua, o que significa que a compensação feita entre créditos e débitos do ICMS estava, em parte, correta.

Ora, compensação é meio de pagamento, é modalidade de extinção do crédito tributário expressamente revista no art. 156, II, do CTN. Assim sendo, deve ser aplicada a máxima “*Ubi eadem est ratio, ibi ide jus*” (a mesma razão autoriza o mesmo direito), para que se conclua, sem sobressaltos, que o prazo decadencial, na espécie, iniciou-se na data da ocorrência de cada fato gerador, estando, portanto, o direito potestativo de constituir o respectivo crédito tributário quanto aos fatos geradores anteriores a junho de 2008, irremediavelmente tragicado pela decadência (intimação ao Auto de Infração em 27/06/2008).

Ante o exposto voto pelo **acolhimento da decadência** suscitada pelo recorrente, para declarar extinto o crédito

“objeto deste lançamento de ofício, quanto aos fatos geradores anteriores a junho de 2008.”

Nesse contexto, em consonância com o entendimento acima apresentado, acolho a tese de aplicação do instituto da decadência, pertinente aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a março de 2006, posto que existe a comprovação do pagamento parcial do imposto reclamado e, em consequência, extinguo a exigência fiscal, para o referido período.

Ultrapassada a preliminar de aplicação da decadência, vencido o posicionamento por maioria de votos, passo a analisar o mérito da autuação.

Meritoriamente, no tocante à infração 01, de acordo com o posicionamento pacificado no CONSEF, as notas fiscais coletadas no sistema de Controle Fiscal Automatizado de Mercadorias em Trânsito (CFAMT) constituem prova suficiente da operação nela consignada e, portanto, não há a necessidade da investigação sobre a entrada da mercadoria no estabelecimento destinatário ou da comprovação do pagamento correspondente.

Por outro lado, consoante já consignado na Decisão recorrida, a primeira instância, concordando com o autuante (informação fiscal de fls. 215 a 224), acolheu parcialmente a tese defensiva do recorrente e promoveu o expurgo de todas as notas fiscais comprovadamente objeto de devolução pelo sujeito passivo, mantendo apenas aquelas com circulação comprovada quando destinadas ao recorrente, constando todos os seus dados cadastrais e mercadorias comercializadas pelo autuado, evidenciando, assim, a realização das operações mercantis dos produtos entre os fornecedores e o recorrente.

Diga-se de passagem, o recorrente manteve a tese de sua impugnação, não apresentando novas provas que possibilitessem a revisão da Decisão de piso, insistindo, equivocadamente, na teoria de que o ônus da prova não lhe caberia, mas ao Fisco estadual, não comprovando, nos autos, ter efetuado as respectivas escriturações nos registros de entrada de mercadorias, nem tampouco as devoluções das referidas mercadorias, para elidir a infração que lhe foi imputada.

Adentrando ao mérito, no que concerne à infração 02, o recorrente admitiu a existência da utilização dos créditos, não contestando o lançamento, limitando-se a arguir que eles não comprometem o resultado final da apuração e se tornam nulos os seus efeitos, uma vez que o ICMS, em valor correspondente, é debitado na saída subsequente dos produtos que geraram os créditos.

Dúvidas inexistem de que, segundo a legislação fiscal vigente, os créditos lançados indevidamente são passíveis da exigência fiscal e, no caso sob comento, os lançamentos se encontravam em desacordo com o disposto no art. 97, IV, “b”, do RICMS/BA, posto que advindos de operações de aquisição de mercadorias com o ICMS já pago por substituição tributária ou antecipação, com a fase de tributação encerrada, *verbis*:

Art. 97. É vedado ao contribuinte, ressalvadas as disposições expressas de manutenção de crédito, creditar-se do imposto relativo à aquisição ou à entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento, bem como aos serviços tomados:

(...)

IV - quando a operação de aquisição ou a prestação:

- a) estiver beneficiada com isenção ou amparada por não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação;**
- b) tiver sido efetuada com pagamento do imposto por antecipação ou substituição tributária, salvo exceções expressas (arts. 356 e 359);**

Art. 356. Ocorrido o pagamento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, ficam desoneradas de tributação as operações internas subsequentes com as mesmas mercadorias, sendo, por conseguinte, vedada, salvo exceções expressas, a utilização do crédito fiscal pelo adquirente, extensiva essa vedação ao crédito relativo ao imposto incidente sobre os serviços de transporte das mercadorias objeto de antecipação ou substituição tributária.

Art. 359. O contribuinte substituído, na operação subsequente que realizar com mercadoria recebida com imposto retido ou antecipado, emitirá documento fiscal, sem destaque do imposto, que conterá, além dos demais

requisitos exigidos, a seguinte declaração, ainda que por meio de carimbo: "ICMS pago por substituição tributária" (Ajuste SINIEF 4/93).

Ressalte-se que as exceções contempladas no texto antes reproduzido revelam situações tais como, emprego na industrialização, insumo de produtor rural, preparo de refeições com tributação no regime normal, situações incompatíveis com as operações objetos desta autuação.

Por conseguinte, apresenta-se plenamente plausível a exigência mediante lançamento em Auto de Infração, já que o contribuinte nunca solicitou a homologação pela autoridade fazendária (art. 89 do RICMS/BA), e para sustar uma homologação tácita dos lançamentos a crédito que se efetiva após cinco anos, contados a partir de 1º de janeiro do ano seguinte, conforme art. 90 do RICMS/BA, o Estado não poderia, constatada a irregularidade, se omitir de autuar, havendo a possibilidade de o contribuinte buscar, posteriormente, o resarcimento, contudo, se ainda lhe restarem, após estornados os créditos indevidos, saldos credores, consoante dispõe a legislação, no específico:

Art. 89. O lançamento constitui atividade de exclusiva responsabilidade do contribuinte, ficando sujeito a posterior homologação pela autoridade fazendária.

Art. 90. Após 5 anos, contados a partir de 1º de janeiro do ano seguinte ao da efetivação do lançamento pelo contribuinte, considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento.

Destarte, não procede a sustentação do sujeito passivo de que a cobrança dos lançamentos autuados não deveria ser mantida, sob o fundamento de que sua materialização traria, de imediato, a constituição de o direito à restituição, porquanto pressagia a legislação tributária estadual ser uma das hipóteses necessárias a submissão do pedido à apreciação da autoridade fazendária competente.

A par disso, a reiterada postulação contida no Recurso Voluntário, no sentido de ser determinada uma perícia contábil, não merece acolhimento, devendo ser rechaçada, uma vez que as provas residentes no feito, especificamente as cópias das notas fiscais das mercadorias adquiridas pela própria empresa, demonstrativos de apuração do lançamento, são elementos informativos mais do que suficientes para embasar a exigência fiscal, dando efetivo suporte à infração cometida, apresentando-se, desnecessária a perícia fiscal, porquanto a prova do fato imputado ao contribuinte independe de conhecimento especializado, frisado o fato de o sujeito passivo não ter acostado, à sua peça recursal, qualquer demonstrativo ou elemento indicativo para a produção de prova pretendida, capazes de ensejar a necessidade de esclarecimentos adicionais à definição da lide.

Destaque-se que tal negativa encontra amparo na legislação processual administrativa baiana - RPAF/BA - precisamente no art. 147, adiante rememorado:

"Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:

I - de diligência, quando:

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

II - de perícia fiscal, quando:

a) a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos;
b) for desnecessária em vista de outras provas produzidas;"

No que se refere a tese recursal da desproporcionalidade da multa aplicada, devo manifestar que todas as alegações em torno de sua constitucionalidade não podem ser apreciadas por este CONSEF, em face do que estabelece o art. 167, II, do RPAF/BA, valendo frisar que as referidas multas se encontram expressamente previstas na Lei nº 7.014/96.

Outrossim, quanto ao pleito da redução ou dispensa da multa por descumprimento de obrigação principal, não cabe competência a esta Câmara de Julgamento Fiscal do CONSEF, mas a Câmara Superior, na forma estatuída pelo arts. 159 e 169 do RPAF/BA.

De outra parte, em relação à multa previsãoada na infração 1, reportando-se ao descumprimento de obrigação acessória, o § 7º do art. 42 da Lei nº 7014/96 faculta ao órgão julgador administrativo a discricionariedade de conceder sua redução ou cancelamento, desde que este comprovado terem as infrações sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e não impliquem na falta de recolhimento do imposto, dispositivo legal que é regulamentado pelo art. 158 do RPAF/BA.

Na hipótese em tela, apesar de não se confirmar a existência da prática de dolo ou fraude, não se comprova nos autos não ter a infração provocado a ausência de recolhimento de imposto, portanto, tornando inviável a plausibilidade da postulação de redução ou cancelamento das multas.

De todo o exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, mantendo íntegra a Decisão proferida pela 2ª Junta de Julgamento Fiscal, por se encontrar em estrita consonância com os ditames legais.

VOTO VENCEDOR (Preliminar de decadência)

Em que pese o voto proferido pelo Relator, entendo que não se vislumbra a decadência suscitada pelo sujeito passivo, diante da regra disposta no inciso I do artigo 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 repetida no artigo 107-B do Código Tributário Estadual (COTEB), aprovado pela Lei nº 3.956/81, abaixo transcrita, ao qual não cabe a este órgão julgador negar vigência, nos termos do artigo 167 do RPAF/BA:

“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 não originais)

Por outro lado, a Súmula Vinculante nº 8 do Supremo Tribunal Federal - aprovada na sessão plenária de 12/06/2008 e publicada no DOU de 20/06/2008 – 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.*”

Enquanto não houver o pronunciamento específico do citado Tribunal, há que se entender que a referida Súmula não se aplica ao ICMS, embora ressalte que a questão deverá ser aprofundada no âmbito da Administração Tributária Estadual, diante:

1. da posição externada pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN – que, por meio do Parecer nº 1617/2008, proferido após a edição da Súmula Vinculante nº 8 e em vista desta, expressamente adotou entendimento quanto à fixação do termo *a quo* do prazo decadencial comungando com o apresentado pelo recorrente;
2. do entendimento em sentido idêntico também adotado pela Procuradoria Estadual do Rio de Janeiro, mediante o Parecer CFS nº 02/2008;
3. do despacho exarado pelo Procurador Geral do Estado da Bahia, datado de 03/11/11, em resposta a Consulta por mim formulada, quando titular do cargo de Presidente deste Conselho de Fazenda Estadual, manifestando-se pela necessidade de elaboração de “*minuta de projeto de lei alterando a regra prevista pelo art. 107-B, § 5º, do COTEB, com o propósito de afastar a divergência de prazos estabelecidos entre a legislação estadual e as normas gerais constantes do CTN.*”

Ante o exposto, voto pelo NÃO ACOLHIMENTO da preliminar de decadência e, no mérito, acompanho o voto do ilustre relator pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª 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 EM PARTE** o Auto de Infração nº 281424.0001/11-9, lavrado contra **BOMPREÇO BAHIA SUPERMERCADOS LTDA. (HIPER BOMPREÇO)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$94.100,46**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, incisos II, “a” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, além da multa por descumprimento da obrigação acessória no valor de **R\$2.279,27**, prevista no art. 42, IX do mesmo diploma legal, com os acréscimos moratórios de acordo com a Lei nº 9837/05.

VOTO VENCEDOR (Preliminar de decadência)– Conselheiros(as): Denise Mara Andrade Barbosa, Eduardo Ramos de Santana e Rubens Bezerra Soares.

VOTO VENCIDO (Preliminar de decadência) – Conselheiros(as): Valnei Sousa Freire, Fabio de Andrade Moura e Alessandra Brandão Barbosa.

Sala das Sessões do CONSEF, 20 de dezembro de 2012.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

VALNEI SOUSA FREIRE – RELATOR/VOTO VENCIDO
(Preliminar de decadência)

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – VOTO VENCEDOR
(Preliminar de decadência)

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS