

PROCESSO - A. I. Nº 279463.0001/08-5
RECORRENTE - BOMPREÇO BAHIA SUPERMERCADOS LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JF nº 0344-01/08
ORIGEM - IFEP – DAT/SUL
INTERNET - 26.12.2012

3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0065-13/12

EMENTA: ICMS. 1. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS DECLARADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Comprovada a insubsistência da exigência, após análise da documentação. 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) MERCADORIAS ISENTAS. Comprovado nos autos que, de fato, tais saídas foram tributadas e, em consequência, os créditos reclamados não podem ser considerados indevidos. Item insubsistente; b) MERCADORIAS SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Uma vez comprovado que as saídas foram tributadas, os créditos reclamados não podem ser considerados indevidos. Contudo, cabe a aplicação da multa correspondente a 60% do valor do crédito fiscal exigido. Item subsistente em parte. 3. ALÍQUOTA. ERRO NA SUA DETERMINAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOS. Diligência fiscal constata que os produtos, objeto do levantamento fiscal, saíram tributados à alíquota de 17%. Item insubsistente. 4. BASE DE CÁLCULO. UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE BENEFÍCIO DE REDUÇÃO. LEITE PRODUZIDO EM OUTRO ESTADO DA FEDERAÇÃO. A redução de base de cálculo prevista na legislação tributária estadual é relativa às operações de saídas internas de leite de gado, tipo Longa Vida, fabricado neste Estado, não se aplicando aos produtos adquiridos em outros Estados. Excluídos os valores relativos às aquisições produzidas neste Estado da Bahia. Item subsistente em parte. Modificada a Decisão recorrida. Afastada a preliminar de nulidade. Decisão unânime. Rejeitada a preliminar de decadência. Decisão por maioria. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

O presente Recurso Voluntário, relativo às cinco primeiras infrações, foi interposto pelo recorrente contra a Decisão da 1ª JF - Acórdão JF nº 0344-01/08 - que julgou o Auto de Infração Procedente, o qual fora lavrado para exigir o valor de R\$ 1.182.072,03, inerente aos exercícios de 2003 a 2006, em razão dos seguintes fatos:

1. Deixou de recolher ICMS, no valor de R\$ 587.311,94, em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas;
2. Utilizar indevidamente crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$ 183.363,84, referente à aquisição de mercadorias beneficiadas com isenção do imposto, bem como referente à remessa de recipientes e vasilhames;

3. Utilizar indevidamente crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$ 154.092,65, referente à aquisição de mercadorias com pagamento de imposto por substituição tributária;
4. Recolheu a menos do ICMS, no valor de R\$ 65.783,65, em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas;
5. Recolheu a menos do ICMS, no valor de R\$ 124.306,48, em razão de utilização indevida do benefício de redução da base de cálculo nas operações com leite em pó, relativo ao período não previsto em Lei (janeiro a setembro de 2003);
6. Recolheu a menos do ICMS, no valor de R\$ 20.077,54, em razão de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, já que o contribuinte aplicou diretamente a alíquota de 17% sobre as vendas de bebidas ao invés de reduzir a base de cálculo em 30% e aplicar a alíquota devida de 25% mais 2% de adicional fundo pobreza;
7. Recolheu a menos do ICMS, no valor de R\$ 47.135,93, em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas (bebidas alcoólicas), deixando de recolher 2% relativo ao adicional do fundo de pobreza.

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração Procedente, diante dos seguintes entendimentos:

1. Rejeitar as preliminares de nulidade do Auto de Infração, por entender que a acusação está de acordo com os fatos apurados pela fiscalização, que os papéis de trabalhos contêm os elementos suficientes para se determinar as infrações e o infrator, tendo o autuado exercido o seu direito de ampla defesa e do contraditório;
2. Também rejeitar a preliminar de decadência do direito de a Fazenda Estadual constituir o crédito tributário correspondente ao período de 01/01/2003 a 31/03/2003, conforme regras previstas no art. 173, I, do CTN, que são as mesmas previstas no art. 107-A, I, do COTEB (Lei nº 3.956/81);
3. No mérito, foi ressaltado que o autuado não trouxe nenhum elemento de prova de que os dados, baseados na análise dos registros magnéticos, não foram cotejados pela fiscalização com a sua documentação e com seus livros fiscais.
4. Em relação à infração 1, a JJF aduz que a documentação fiscal juntada pela defesa não guarda correlação com os fatos apontados na ação fiscal, não estando compreendidos dentre aqueles arrolados na autuação. Assim, conclui que resta comprovada a irregularidade.
5. Quanto à infração 2, a Decisão é de manter a exigência em sua totalidade, em razão de que:
 - no tocante ao produto leite, caberia ao sujeito passivo apontar, de forma objetiva, quais dentre os documentos fiscais arrolados no levantamento fiscal continham os referidos produtos em momentos que não gozavam da isenção, visando a revisão fiscal sugerida;
 - inerente aos recipientes e embalagens, diz que o autuado concordou com o crédito indevido, porém observou que a tributação na saída anulava o crédito da entrada. Concluiu a JJF que, tendo em vista que tais matérias não se referem a mercadorias, a utilização do crédito na entrada não pode ser admitida, desde quando foi feita indevidamente;
 - no que se refere ao peixe, apesar de o autuado ter afirmado que não é isento, a JJF constatou que, de acordo com o inciso XXXVI do art. 87 do RICMS/97, tal mercadoria tem redução da base de cálculo em 100%, o que equivale a uma isenção total, sendo vedada a utilização de crédito fiscal;
 - no caso de milho verde, alecrim, brócolis e temperos, a Decisão é de que essas mercadorias são consideradas como produtos *in natura* e não como produtos industrializados, não estando sujeitas à tributação, sendo o crédito utilizado inexistente;
 - Quanto ao sal de cozinha, a JJF salienta que através do inciso XXX do art. 87 do RICMS foi

concedida uma redução de 100% em sua base de cálculo a partir de 21/12/2005, não constando nos demonstrativos que essa mercadoria tivesse sido arrolada antes dessa data.

6. Com relação à infração 3, foi consignado que o impugnante argumentou que os produtos teriam sido tributados normalmente na saída, o que anularia o crédito da entrada, tendo os autuantes concordados que poderia ser cobrada apenas a multa de 60% sobre o crédito indevido, ressalvando, no entanto, que em decorrência do fato do contribuinte ter considerado as saídas ora como tributadas normalmente, ora como sujeitas à substituição, não foi possível tal procedimento. Em vista disso, a JJF converteu o PAF em diligência para que o autuado apresentasse os dados em separado, visando efetuar a mudança sugerida no que se refere às mercadorias saídas com tributação. Entretanto, considerando o não atendimento pelo sujeito passivo, se tornou impossibilitada a aplicação da multa, o que conduziu a JJF a manter a infração.
7. No que tange à infração 4, foi destacado que a defesa alega que teriam sido arrolados de forma equivocada os produtos fubá de milho e desodorante. Contudo, a Decisão da JJF é de que o contribuinte juntou documentos fiscais não relacionados com o levantamento fiscal e que identificou de forma imprecisa alguns tipos de mercadorias, a exemplo de milho manguzá, milho pipoca e xerém, que efetivamente são tributados à alíquota de 17%. Mantém a exigência.
8. No que diz respeito à infração 5, aduz a JJF que assiste razão ao autuado quanto à existência de previsão de redução de base de cálculo nas operações com leite, no período exigido na autuação. Contudo, o acerto do autuado só vai até esse ponto, haja vista que o benefício da redução da base de cálculo acima referido é condicionado, ou seja, é aplicável exclusivamente ao leite fabricado no Estado da Bahia, o que vale dizer que o leite adquirido fora do Estado não goza do benefício, do que caberia ao autuado rechaçar a acusação fiscal e trazer provas que identificassem a origem do leite fabricado na Bahia, para gozo do benefício. Destaca óbice deste colegiado para apreciação da inconstitucionalidade da norma e mantém integralmente a exigência.
9. Inerente às infrações 6 e 7, foi salientado que não ocorreu contestação por parte do contribuinte, com base em documentos e livros fiscais, estando os valores demonstrados. Mantém as exigências.

No Recurso Voluntário, de fls. 525 a 546 dos autos, o recorrente apresenta as seguintes alegações:

1. Requer a nulidade do Acórdão JJF nº 0344-01/08, pois entende que a JJF ao julgar o Auto de Infração procedente incorreu em erro que prejudicou a verdade material, o devido processo legal e o direito de defesa, já que, quando carrou ao processo, tanto em sua defesa como respondendo à diligência, documentos que, mesmo por amostragem, comprovam, no mínimo, a improcedência parcial do referido Auto de Infração, tais documentos foram desconsiderados sem qualquer amparo legal.
 - Destaca, quanto à infração 1, que comprovou que houve destaque do ICMS na saída; que em outras circunstâncias não houve tributação na saída por se tratar de devolução de mercadoria adquirida sem tributação e que ocorreram entradas e saídas de produtos a “zero”;
 - Inerente à infração 2, comprovou que houve tributação na saída, existência de produtos sujeitos a industrialização e que são tributados, e produtos listados como isentos, mas que são tributados;
 - No tocante à infração 3, diz que trouxe documentos que demonstram a utilização do crédito de produtos sujeitos à substituição, isso porque as mercadorias foram tributadas na saída;
 - Relativamente à infração 4, quanto ao erro da alíquota alegado pela fiscalização, aduz que demonstrou que o erro partiu do fisco;
 - Por fim, em relação à infração 5, diz que, no que pese reduzir indevidamente a base de

cálculo do leite em pó, trouxe provas que o fisco não observou o crédito da entrada e que no período de janeiro a setembro de 2003 havia previsão legal para redução da base de cálculo.

2. Argui a nulidade do Auto de Infração por ausência de provas que respaldam as infrações, ou seja, todos os documentos fiscais levantados em planilhas, vez que sem eles fica prejudicada a verificação dos dados e valores exigidos. Além de que as planilhas que fazem referências a cupons fiscais não trazem sequer o número do cupom mencionado. Defende que citação dos documentos fiscais não é suficiente para a certeza e liquidez dos créditos tributários, cerceando o direito de defesa.
3. Arguiu, ainda, a nulidade do Auto de Infração por ausência de descrição legal precisa, uma vez que a tipificação que ampare as exigências fiscais é questão essencial para a validade e exigibilidade do crédito tributário. Sua ausência configura-se erro de forma, o qual só poderá ser sanado com a nulidade da autuação, conforme se denota do art. 18, II e IV, "a", do RPAF.
4. Reitera a extinção de parte do crédito tributário, relativo ao período de janeiro a março de 2003, por força do art. 156, V e VII, c/c art. 150, § 4º, do CTN, uma vez que, como o ICMS é tributo sujeito ao lançamento por homologação, o prazo decadencial inicia-se com o seu fato gerador. Em sendo assim, ultrapassado o prazo de cinco anos, o fisco homologa (tacitamente) o lançamento antecipado realizado pelo sujeito passivo e o crédito nele constituído é definitivamente extinto. No caso concreto, o recorrente tomou ciência do Auto de Infração em 08/04/2008, quando já ultrapassado o prazo para homologação, pelo fisco, dos lançamentos (antecipados) relativos ao período de janeiro a março de 2003, cuja cobrança deve ser anulada.
5. Pede a improcedência das infrações 1 a 5 do lançamento de ofício, com base nos mesmos argumentos arrolados no primeiro item do seu Recurso Voluntário.

Por fim, requer que:

1. Seja julgado nulo o Acórdão JJF nº 0344-01/08 por descon siderar os documentos apresentados com a defesa, prejudicando a verdade material, o devido processo legal e o direito de defesa (art. 18, II, do RPAF);
2. Nulo o Auto de Infração por ausência de provas, por não anexar ao processo administrativo todos os documentos fiscais levantados em planilha, bem como por não identificar os cupons fiscais listados na planilha fazendo simples menções genéricas, prejudicando a verificação da materialidade dos valores exigidos (art. 142 do CTN, art. 333, I, do CPC e art. 18, II, do RPAF);
3. Nulo o Auto de Infração por ausência de previsão legal precisa das infrações, sendo esse requisito formal para a validade da autuação (art. 18, II, e IV, "a", RPAF);
4. Extinção parcial do crédito tributário no período de janeiro a março de 2003, pelo decurso do prazo de cinco anos contados do fato gerador do ICMS (art. 150, § 4º e art. 156, V e VII, do CTN), portanto trata-se de período alcançado pela homologação tácita;
5. Improcedente o Auto de Infração, tendo em vista as razões e documentos anexados a Defesa, que comprovam a ilegalidade das exigências fiscais;
6. Na dúvida seja conferida a interpretação mais benéfica à recorrente, tal como preconiza o art. 112 do CTN.
7. Por fim, protesta por todos os meios de prova em direito admitidos, inclusive a juntada posterior de documentos e realização de perícia.

Às fls. 552 a 556 dos autos, o recorrente atravessa petição para informar que recolheu os valores exigidos nas infrações 6 e 7, conforme DAE à fl. 558 dos autos, razão pela qual requer a extinção desses débitos nos termos do art. 156, I, do CTN, como também para reiterar sua alegação de que as infrações 1 a 5 são improcedentes diante das provas já carreadas ao processo, bem como da documentação que anexa às fls. 560 a 687 dos autos.

À fl. 690 dos autos, a representante da PGE/PROFIS, Dr.^a Maria José Coelho Sento-Sé, verifica que as alegações recursais quanto à existência de erros materiais no lançamento recomenda o cotejamento das provas documentais acostadas pelo sujeito passivo em seu Recurso Voluntário. Assim, em se tratando de matéria eminentemente técnica, comunga do entendimento de que os autos devem ser encaminhados para a ASTEC com vistas à emissão de Parecer técnico com apresentação de novo demonstrativo do débito tributário, cuja sugestão foi acolhida quando da pauta suplementar realizada pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, conforme documento à fl. 701 dos autos.

Às fls. 703 a 706 do PAF constam Parecer ASTEC nº 0061/2010, no qual apresenta as seguintes conclusões:

1. Em relação à infração 1, constata-se que pela análise das amostragens trazidas ao processo, **que** os produtos listados pelo fisco foram tributados nas saídas, sendo que algumas notas referem-se a devoluções de mercadorias. O autuado traz novas amostragens, anexas às fls. 709 a 766 dos autos.
2. Inerente à infração 2, o recorrente demonstra que nas transferências de cestas de plásticos e *pallets*, se apropriava dos créditos nas entradas e se debitava do imposto nas saídas. Os produtos *pallets* e caixas plásticas não são mercadorias, visto que não se destinavam a comercialização. Trata-se de bem do ativo do recorrente. Pelos documentos anexados comprova-se o destaque do imposto nas notas fiscais de saídas. O recorrente disponibiliza, às fls. 767 a 777 dos autos, novos documentos para comprovar que as saídas foram tributadas.
3. Relativo à infração 3, o contribuinte demonstra, através de cupons fiscais, que alguns produtos listados pelos autuantes e que estão enquadrados na substituição tributária, sofreram tributação na saída. O autuado anexa novos documentos, às fls. 778 a 790 dos autos.
4. A respeito da infração 4, verifica-se que diversos produtos listados na ação fiscal, sob a acusação de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas, foram tributados à 17%, conforme documentos anexados por amostragem às fls. 791 a 828 dos autos.
5. Sobre a infração 5, o recorrente deu saída no leite em pó utilizando indevidamente o benefício de redução da base de cálculo a que não fazia jus, no período autuado (janeiro a setembro/2003), considerando que adquiriu o produto (leite em pó) fora do Estado da Bahia. Intimado a apresentar suas aquisições dentro do Estado da Bahia, o recorrente elabora planilha, CD à fl. 702, baseada no demonstrativo dos autuantes, onde declara (fls. 829) que dentre seus fornecedores para esse produto, no período fiscalizado, o único estabelecido no Estado da Bahia era a empresa VALEDOURADO LTDA., ficando esta infração reduzida em R\$ 879,98, conforme demonstrativo à fl. 830 dos autos.

Instado a tomar ciência do resultado da diligência, o autuado apresenta manifestação, às fls. 835 a 838 dos autos, aduz que o Parecer ASTEC concluiu de que as infrações 1 a 4 foram lavradas sem qualquer amparo legal, pois o recorrente demonstrou a improcedência das autuações. Quanto à infração 5, relativa à utilização indevida da redução da base de cálculo na saída de leite, quando o produto tinha sido adquirido fora do Estado da Bahia, foi excluído o valor do ICMS correspondente ao fornecedor Valedourado Ltda, vez que situado neste Estado. Contudo, o recorrente entende ser incabível tal consideração porque confere tratamento diferenciado às mercadorias produzidas no Estado da Bahia, já que estabelece limite ao tráfego de bens, por meio de uma carga tributária majorada e diferenciada nas operações interestaduais, o que é vedado nos arts. 150, V, e 152, da CF/88, e viola o princípio da isonomia, o que impõe a desconstituição da infração.

Por fim, levando-se em consideração todos os fundamentos elencados e da comprovação de que o lançamento fiscal está recheado de erro, sem que esteja sustentado em provas cabais da procedência da autuação, o recorrente requer, em nome da segurança jurídica, a improcedência da ação fiscal, do que reitera os termos das peças constantes nos autos.

O autuante, Wilson Ferreira de Oliveira Junior, à fl. 839 verso, manifesta sua discordância com o Parecer da ASTEC e consigna que reserva o direito de se manifestar oralmente.

Às fls. 844 e 845 dos autos, a PGE/PROFIS, através de seu ilustre Procurador, Dr. José Augusto Martins Junior, após análise da manifestação do recorrente e do Parecer ASTEC, concluiu pelo improvimento do apelo do autuado, pois, compulsando os autos, observa-se que a tese recursal repelente da infração 5 do lançamento, trafega no sentido da impossibilidade da legislação baiana criar tratamento diferenciado à produtos oriundos de fora do Estado, por conta do art. 152 da CF/88. Contudo, salienta o opinativo da PGE/PROFIS que, na hipótese vertente, falece ao CONSEF competência para apreciar questões atinentes à constitucionalidade de determinada norma da legislação tributária estadual vigente e eficaz, cabendo-lhe aplicá-la. Assim, opina pelo provimento parcial do Recurso Voluntário, na esteira do posicionamento da ASTEC, às fls. 703 a 706 dos autos, mantendo-se o julgamento de piso no que concerne à infração 5, tendo a Procuradora Assistente da PGE/PROFIS, Dr.^a Aline Solano Souza Casali Bahia, ratificado integralmente os termos do aludido opinativo.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto no sentido de modificar a Decisão da 1ª Instância, no que tange às cinco primeiras infrações, tendo o autuado recolhido os valores exigidos nas infrações 6 e 7, conforme DAE à fl. 558 dos autos.

Inicialmente, rejeito a preliminar de decadência relativa aos créditos exigidos no período de janeiro a março de 2003, uma vez que, com fundamento na previsão legal contida no § 4º do artigo 150 do CTN, o qual dispõe que *“Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador...”*, a legislação pertinente no Estado da Bahia, ínsita no § 1º do art. 28 da Lei. n.º 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB), fixou *o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência da hipótese tributária de incidência como o momento a partir do qual se iniciaria a contagem do prazo decadencial para constituição do respectivo crédito tributário*.

Há de se ressaltar que cabe a autoridade julgadora cumprir a legislação baiana, até o momento em que haja propositura do Secretário da Fazenda de modificação ou revogação da lei ou ato considerado ilegal. Assim, quando da lavratura do Auto de Infração, em 31.03.2008, não havia operado a decadência do direito de a Fazenda Estadual constituir o crédito tributário relativo aos aludidos fatos geradores.

Quanto às preliminares de nulidade do Auto de Infração argüidos pelo recorrente, por ausência de provas que respaldam as infrações ou por ausência de descrição legal precisa, também denego deferimento, uma vez que o Auto de Infração preenche todas as formalidades legais previstas, não ensejando em qualquer violação ao devido processo legal e a ampla defesa do contribuinte.

De igual sorte, deixo de acatar o pedido do recorrente para que se declare a nulidade do Acórdão JF nº 0344-01/08, visto que a Decisão recorrida apreciou todas as provas e alegações trazidas ao processo, fundamentando todas as posições adotadas. Assim, inexistente qualquer omissão que venha maculá-la.

Ultrapassadas essas preliminares, observo que as querelas, relativas às infrações 1 a 5 do lançamento de ofício, ou foram dirimidas através da diligência realizada pela ASTEC, conforme Parecer nº 0061/2010, ou através da documentação fiscal acostada aos autos, uma vez que:

Em relação à infração 1, a qual exige o imposto relativo às operações tributáveis como não tributáveis, tendo o autuado se insurgido sob a alegação de que a acusação tomou por base a análise dos arquivos magnéticos da defendente, sem atentar para a verdade dos fatos constantes dos documentos fiscais, do que apresenta situações específicas, a exemplo de: i) comprovar destaque do ICMS; ii) não destacar o imposto por se tratar de devolução, cuja entrada não houve crédito - restou comprovado através da diligência *“que pela análise das amostragens*

trazidas ao processo, que os produtos listados pelo fisco foram tributados nas saídas, sendo que algumas notas referem-se a devoluções de mercadorias.”. Assim, a infração é insubsistente.

Inerente à infração 2, a qual exige o crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de mercadorias beneficiadas com isenção do imposto, tendo o autuado se insurgido contra o estorno do crédito sob a alegação de que: leite “longa vida”, peixe, milho verde, temperos e sal não são isentos, mas, sim tributados, do que anexa documentos, às fls. 199 a 218 e 242 a 254 dos autos, como prova de sua alegação - a diligência realizada comprovou, em relação às transferências de cestas plásticas e pallets que, apesar de se tratar de bem do ativo, o contribuinte se creditava do imposto nas entradas e se debitava nas saídas, do que se conclui inexistir qualquer prejuízo ao erário estadual.

No tocante às mercadorias acima citadas (leite, milho, etc.), mesmo não tendo a diligente se manifestado, apenas consignando que *“Os documentos anexados às fls. 199 a 218, referem-se ao produto leite e nenhum destes documentos estão referenciados na planilha dos autuantes.”* - o que não poderiam estar, pois se tratam de documentos de saídas, enquanto os listados pelos autuantes de documentos de entradas, por se tratar de exigência relativa a créditos indevidos - restou comprovado nas razões de defesa (fls. 105; 199 a 218 e 242 a 254) e na manifestação do autuado (fls. 311 e 381 a 394) que tais mercadorias saíram com tributação, não tendo os autuantes, quando da sua informação fiscal (fl. 298) refutados tais provas, apenas consignando que *“No caso de milho verde, brócolis e temperos, estes são considerados produtos in natura; a legislação os considera como produtos não industrializados, pois em seu processamento ocorre uma simples secagem e posterior embalagem, sem se alterar a natureza do produto, portanto, não estando sujeitos à tributação - sendo o crédito utilizado, além de irregular, inexistente.”*, ignorando, assim, as provas de que, de fato, tais saídas foram tributadas e, em consequência, os créditos reclamados não podem ser considerados indevidos, sob a acusação de que referem-se a aquisição de mercadorias beneficiadas com isenção do imposto. Item insubsistente.

No tocante à infração 3, a qual exige o crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por substituição tributária, tendo o autuado se insurgido sob a alegação de que os autuantes não atentaram que esses produtos (calçados, achocolatado, batavito, etc.) foram tributados na saída e que, por isso, o crédito da entrada foi anulado, do que anexa documentos às fls. 256 e 257 dos autos - a diligência realizada comprovou tal argumento, à fl. 705, ao consignar que *“Em todas as amostras se verifica que os produtos foram tributados na saída.”*. Contudo, conforme previsto no art. 42, inciso VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, no caso concreto, cabe a aplicação da multa de R\$ 92.455,59, correspondente a 60% do valor do crédito fiscal exigido.

Referente à Infração 4, a qual exige o imposto em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias, tendo o autuado alegado que para os produtos derivados de milho (flocos de milho e xerém) a alíquota correta é de 7%, e não de 17% como aplicada pelos autuantes, e que desodorantes aerossol foi tributado pela alíquota de 17% e não de 7%, como alega a acusação fiscal - foi constatado na diligência (fl. 705) que *“Os cupons fiscais anexados às folhas 258/261 e 609/638 consignam produtos que fazem parte do levantamento do autuante no período considerado e demonstram saídas tributadas a 17%.”*. Exigência insubsistente.

Por fim, no que diz respeito à infração 5, a qual exige o imposto em razão de utilização indevida do benefício da redução da base de cálculo, tendo o recorrente alegado ser incabível tratamento diferenciado às mercadorias produzidas no Estado da Bahia, por violar o princípio da isonomia, comungo com o Parecer da PGE/PROFIS de que *“falece ao CONSEF competência para apreciar questões atinentes à constitucionalidade de determinada norma da legislação tributária estadual vigente e eficaz, cabendo-lhe aplicá-la.”*. Assim, como foi comprovado através da diligência de que o recorrente deu saída de leite em pó utilizando indevidamente o benefício de redução da base de cálculo a que não fazia jus, no período autuado, considerando

que adquiriu o produto (leite em pó) fora do Estado da Bahia, com exceção apenas da empresa VALEDOURADO LTDA, o que reduziu o valor da infração em R\$ 879,98, concordo que remanesce a exigência no montante de R\$ 123.426,50, conforme demonstrado às fls. 829 e 830 dos autos. Item parcialmente subsistente.

Ainda em relação à alegação recursal da quinta infração de que a fiscalização não observou os créditos da entrada integralmente, vale ressaltar que a diligente, à fl. 705 dos autos, constatou que: *“No tocante às operações com leite, documentos de folhas 262 a 290, e 640 a 651, referem-se a notas de entradas em que o valor do ICMS creditado pelo autuado, teve a base de cálculo reduzida, conforme destacado na nota.”*, cuja utilização extemporânea da diferença do crédito fiscal, caso fosse devida, deveria ser dentro do prazo decadencial e através de rito processual próprio, de acordo com o previsto no art. 315 do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.780/12.

Diante do exposto, voto pelo **PROVIMENTO PARCIAL** do Recurso Voluntário, para modificar a Decisão recorrida e julgar o Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE, no valor de R\$ 283.095,56, diante das provas documentais constantes dos autos, sendo R\$ 92.455,59 em relação à infração 3; R\$ 123.426,50, à infração 5; R\$ 20.077,54, à infração 6, e R\$ 47.135,93, à infração 7, devendo homologar-se os valores já recolhidos.

VOTO DISCORDANTE

Discordo parcialmente do voto do ilustre Relator do PAF, somente no que tange à infração 2.

Da mesma forma que a infração 3, a acusação foi a utilização indevida de crédito fiscal, só que decorrente de entrada de mercadorias beneficiadas com isenção. Comprovado que a saída de tais mercadorias foi tributada, descabe a exigência da glosa do crédito fiscal, mas subsiste a multa de 60% sobre o valor deste, em conformidade com o que prevê o art. 42, inciso VII, “a”, da Lei nº 7.014/96.

Assim, o meu voto, em relação a esta infração é pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso de Ofício.

Quando aos demais itens, corroboro com o pensamento do Relator do PAF.

VOTO DIVERGENTE (quanto à preliminar de decadência)

Em que pese o brilhantismo do voto do relator, divirjo do seu entendimento quanto à preliminar de decadência, pois entendo que assiste razão ao Recorrente, uma vez que, no que se refere às infrações 2, 3, 4, 5, 6 e 7, houve o pagamento antecipado previsto no art. 150, §4º, do CTN, devendo ser aplicada a data da ocorrência do fato gerador como dies a quo da contagem do prazo decadencial.

Veja-se que, segundo o entendimento pacificado no STJ, no Recurso Especial Representativo de Controvérsia nº 973733/SC, deve ser aplicado o art. 150, §4º, do CTN aos casos em que há recolhimento antecipado do imposto sujeito ao lançamento por homologação:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA.

ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ

25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

[...]

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

[...]

(REsp 973733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009)

Conforme determinado na Constituição Federal (art. 146, III, "b"), a decadência do crédito tributário é matéria reservada à lei complementar. Segundo já definiu o Supremo Tribunal Federal, a Lei Complementar mencionada pela Constituição Federal é o 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 transcrito:

"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 para-fiscais" (Plenário, RE 148754-2/RJ, excerto do voto do Min. Carlos Velloso).

Frise-se que a Súmula Vinculante nº 08, a qual vincula também a Administração Pública, conforme determina o art. 103-A, da CF/88, cristalizou 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 à 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.*

[...]

(RE 560626/RS, Relator Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, Julgado em 12/06/2008). (grifamos)

Assim 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”.

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.

Todavia, apenas somente após uma leitura atenta e diante de uma reflexão 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. 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.

Sabe-se bem que efeito vinculante é atributo exclusivo do verbete da súmula, não atingindo a sua 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. Ademais, não nos parece que seja necessário que o STF edite uma súmula vinculante específica para o caso da legislação do Estado da Bahia para que se aplique o entendimento jurisprudencial pacificado de forma incontestada nos Tribunais Superiores.

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

Veja-se que o CTN prescreve as normas de decadência em dois dispositivos: art. 173, I, e art. 150, §4º, a seguir transcritos, in verbis:

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

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”.

“Art. 150. (...)

§ 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”.

Ou seja, há, no CTN, duas regras distintas referentes à definição do termo a quo do prazo decadencial; cabendo ao intérprete definir quando ele coincide com o fato gerador (lançamento por homologação) e quando ele é protelado para o primeiro dia útil do exercício seguinte (lançamento de ofício).

Uma premissa parece facilitar bastante o deslinde da questão e ela diz respeito ao significado da palavra homologar. Segundo o dicionário Michaelis, 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, 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.*

[...]

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”.

(...)

- 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;*

(...)

- 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;*

As infrações 2, 3, 4, 5, 6 e 7 se referem ao recolhimento a menor do imposto e à utilização indevida de crédito fiscal, o que implica dizer que o contribuinte recolheu parcialmente o tributo devido. Veja-se que a compensação crédito/débito lançada na conta corrente do contribuinte estava em parte correta.

Ora, compensação é meio de pagamento, é modalidade de extinção do crédito tributário expressamente prevista no art. 156, II, do CTN. Na apuração mensal do ICMS, o contribuinte lança os seus créditos e débitos e encontra, ao final do mês, um saldo devedor ou um saldo credor de imposto, logo, ainda que tenha utilizado algum crédito indevidamente, é fato que o contribuinte realizou o pagamento antecipado a que alude o §4º do art. 150, do CTN.

Assim sendo, deve ser aplicada a para que se conclua, sem sobressaltos, que o prazo decadencial, na espécie, iniciou-se na data da ocorrência de cada fato gerador, estando, portanto, irremediavelmente extinto pela decadência o crédito tributário relativo aos fatos geradores ocorridos anteriormente a Março/2003.

Destarte, acolho a preliminar de decadência para excluir os fatos geradores ocorridos antes de Março/2003, no pertinente às infrações 2, 3, 4, 5, 6 e 7.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª 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, em decisão não unânime quanto ao mérito, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **279463.0001/08-5**, lavrado contra **BOMPREÇO BAHIA SUPERMERCADOS LTDA**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$190.639,97**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$92.455,59**, correspondente a 60% do valor do crédito fiscal exigido na infração 3, prevista no art. 42, VII, “a”, da mesma Lei, com os acréscimos moratórios estabelecidos na Lei nº 9.837/05, devendo ser homologado os valores efetivamente recolhidos.

VOTO VENCEDOR (Preliminar de decadência) – Conselheiros(as): Álvaro Barreto Vieira, Ciro Roberto Seifert e Fernando Antonio Brito de Araújo.

VOTO VENCIDO (Preliminar de decadência) – Conselheiros(as): Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo, Vanessa de Mello Batista e Oswaldo Ignácio Amador.

VOTO VENCEDOR (Infração 2) – Conselheiros(as): Álvaro Barreto Vieira, Vanessa de Mello Batista e Oswaldo Ignácio Amador e Fernando Antonio Brito de Araújo.

VOTO VENCIDO (Infração 2) – Conselheiros(as): Ciro Roberto Seifert e Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo.

Sala das Sessões do CONSEF, 19 de novembro de 2012.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE/RELATOR

CIRO ROBERTO SEIFERT – RELATOR/VOTO DISCORDANTE
(Infração 2)

RAFAEL BARBOSA DE CARVALHO FIGUEIREDO – VOTO DIVERGENTE
(Quanto à Decadência)

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO-SÉ - REPR. DA PGE/PROFIS