

PROCESSO	- A. I. Nº 206903.1100/09-9
RECORRENTE	- PITUBA CALÇADOS E ACESSÓRIOS LTDA. (DETAGLE CALÇADOS)
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 4ª JJF nº 0239-04/11
ORIGEM	- INFRAZ VAREJO
INTERNET	- 27/02/2013

3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0062-13/13

EMENTA: ICMS. 1. SIMBAHIA. EMPRESA DE PEQUENO PORTE. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. Documentos juntados com a defesa comprovam a regularidade de parte dos recolhimentos. Infração elidida em parte. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. a) CUPONS FISCAIS. DIFERENÇA NO CONFRONTO ENTRE OS VALORES INFORMADOS PELA OPERADORA DE CARTÃO DE CRÉDITO E OS VALORES LANÇADOS NO TEF. Restou comprovado que na apuração do imposto a título de presunção legal, foi considerada a proporcionalidade relativa às mercadorias tributáveis. No período fiscalizado o contribuinte apurava o imposto pelo Regime Normal e não é cabível a dedução de crédito presumido previsto para as empresas do regime simplificado. Infração não elidida. b) NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIA SUJEITA A TRIBUTAÇÃO. Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 1% do valor comercial das mercadorias não escrituradas. Diligência fiscal refez os cálculos adequando às vias das notas fiscais coletadas no CFAMT e colacionadas ao processo. Infração elidida em parte. 3. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS. ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. Comprovado que parte do imposto exigido já tinha sido paga e que partes das mercadorias não estão sujeitas ao regime de substituição tributária. Rejeitada a nulidade suscitada. Decisão unânime. Não acolhida a preliminar de decadência. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra Decisão que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração que exige, originariamente, ICMS no valor de R\$17.668,21, acrescido das multas de 50%, 60% e 70% além de multa por descumprimento de obrigação acessória de R\$9.874,24 em decorrência das seguintes infrações:

1. Recolheu a menos o ICMS, na condição de Empresa de Pequeno Porte (EPP), enquadrada no Regime Simplificado de Apuração do Imposto (Jan, Fev e Abr/04-SIMBAHIA) - R\$507,19.

2. Omissão de saída de mercadoria tributada apurada por meio de levantamento de venda com pagamento em cartão de crédito ou de débito em valor inferior ao valor fornecido por instituição financeira e administradora de cartão de crédito (2006) - R\$6.676,07.
3. Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, sendo aplicada multa de 1% sobre os valores não registrados (2004/2008) - R\$9.874,24.
4. Efetuou recolhimento a menos do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e relacionadas no Anexo 88 do RICMS/BA (2007/2008) - R\$10.484,95.

Em Primeira Instância, os julgadores da 4^a JJF afastaram a preliminar de decadência arguida quanto às infrações 01 e 03:

O art. 150, § 4º do CTN, estabelece que “Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”.

O art. 107-B da Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia), que incorporou o art. 150 do CTN, no seu § 5º dispõe:

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.

Assim, a legislação tributária do Estado da Bahia fixa prazo à homologação do lançamento, não podendo ser argüida a determinação do art. 150, § 4º do CTN, que se aplica quando a lei do ente tributante não fixar prazo à homologação. Os créditos constituídos relativos ao exercício de 2004, só seriam desconstituídos se o lançamento tributário ocorresse a partir do dia 01/01/10. Como o Auto de Infração foi lavrado em 18/06/09 fica rejeitada a decadência requerida.

Também afastaram a preliminar de nulidade da autuação, aduzida na defesa, quando o contribuinte alegou que comercializa mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária e também, que as saídas totais superam as vendas informadas por meio de cartão de crédito. Entenderam, que, quanto ao primeiro argumento, não pode ser acolhido, tendo em vista que diligência fiscal apurou que o contribuinte comercializa não só mercadorias sujeitas à antecipação do imposto, como também mercadorias tributadas. Da mesma forma, a presunção legal conduz a apuração de diferença na comparação do montante das vendas informadas por meio de cartão de crédito e os recebimentos correspondentes informados na Redução Z do ECF. Asseveraram que não é lógico o argumento interpretativo da norma feita pelo impugnante para comparar as vendas informadas por meio de cartão de crédito e o total das vendas relativo a todas as modalidades de recebimentos e sim dos recebimentos registrados da modalidade de cartão.

Em relação à ausência de demonstrativos, também entenderam que não pode ser acatada, haja vista que todos os demonstrativos que subsidiaram a autuação foram entregues ao autuado, inclusive cópia do relatório dos TEFs diários, o que possibilitou identificar todas operações por ele praticadas e defender-se do que foi acusado. Além do mais, na diligência fiscal determinada (fl. 289) foi providenciada a entrega dos demonstrativos refeitos e se reabriu o prazo de defesa, o que possibilitou ao impugnante, exercer seu direito de defesa, inclusive se manifestando sobre as novas peças acostadas aos autos.

Quanto à nulidade suscitada em relação à infração 4, por não haver atribuição de responsabilidade a terceiros por substituição tributária em lei. Verificaram os membros da primeira instância que, ao contrário do que foi afirmado, a inclusão dos calçados no regime de substituição tributária foi feita pela Lei nº 8.534/02, portanto é legal.

Afastadas as preliminares, no mérito concluíram pela Procedência Parcial da autuação:

No mérito, com relação à infração 1, na defesa apresentada o autuado alegou que o levantamento fiscal não considerou a existência filial e apuração com base no faturamento total (art. 383-A do RICMS/BA).

A autuante acatou o argumento defensivo e refez o demonstrativo original considerando os recolhimentos feitos pela empresa Pontual Calçados e Acessórios o que foi contestado dizendo que o recolhimento total do período supera o valor exigido. Verifico que conforme demonstrativo refeito juntado pela autuante à fl. 193, ocorreu recolhimento a menos no mês de fevereiro/04 e a empresa não apresentou qualquer prova em contrário. Por isso, acato o demonstrativo da autuante (fl. 193) e considero devido o valor de R\$23,44 no mês de Fevereiro/04. Infração elidida em parte.

No tocante à infração 2, o autuado alegou que na apuração do imposto exigido a título de presunção legal não foram consideradas as saídas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária e que em se tratando de empresa enquadrada como EPP não poderia ser exigido o imposto com alíquota cheia prevista para o regime normal de apuração do imposto.

Quanto ao primeiro argumento, verifico que conforme demonstrativo à fl. 168, a autuante apurou por mês o coeficiente de proporcionalidade de saída de mercadorias tributáveis e com imposto pago por antecipação e aplicou no demonstrativo à fl. 169, sendo que nos meses de agosto a novembro/06 o coeficiente apurado pela autuante das saídas tributáveis foi maior que os 80% indicado na defesa. Portanto, não procede tal argumento defensivo.

Com relação ao segundo argumento de que foi aplicada indevidamente a alíquota cheia na exigência do imposto relativo à empresa enquadrada no SIMBAHIA como EPP, verifico que ao contrário do que foi afirmado no demonstrativo à fl. 169, foi concedido crédito presumido de 8% totalizando R\$5.934,28 relativo a “Crédito Presumido 8% para SIMBAHIA”.

Entretanto, conforme histórico de atividade econômica e condição juntado à fl. 16 no período fiscalizado (julho a dezembro/06) a empresa apurava o imposto pelo regime normal (maio/04 a dezembro/06) o que é corroborado com o código de receita 759 constante do extrato de recolhimentos por meio de DAEs juntado às fls. 39/40. Logo, considerando que no período fiscalizado a empresa apurava o ICMS pelo Regime Normal no exercício de 2006, não faz jus ao crédito presumido concedido pela fiscalização previsto para o SIMBAHIA. De ofício faço a exclusão do crédito presumido de R\$5.394,28(sic) indicado no demonstrativo à fl. 169, o que resulta em valor devido de R\$12.610,35.

Como ocorreu agravamento do valor exigido nesta infração, nos termos do art. 156 do RPAF/BA, deve ficar limitado ao valor exigido de R\$6.676,07 e represento a autoridade competente para instaurar novo procedimento fiscal para cobrança da diferença devida de R\$5.934,28. Infração procedente.

Com relação à infração 3, o autuado alegou que foi aplicada multa pelo não registro de notas fiscais que contemplava aquisições da MELITTA DO BRASIL (CNPJ 62.000.278/0008-92) e que não foram juntadas ao processo cópias das notas fiscais coletadas no CFAMT. A autuante contestou que os demonstrativos se referiam ao estabelecimento autuado conforme relação do CFAMT (fls. 76/107) e demonstrativo (fls. 170/179).

Com relação ao primeiro argumento, em atendimento à diligência determinada pelo CONSEF foram juntadas às fls. 295/253 (sic), vias das notas fiscais coletadas no CFAMT cujas cópias foram entregues ao autuado mediante recibo. Todas as vias juntadas ao processo consignam como destinatário o estabelecimento autuado. Portanto, não procede ao argumento defensivo.

Considerando que não foram acostadas ao processo as vias de todas as notas fiscais coletadas no CFAMT, o CONSEF determinou a realização de diligência tendo a autuante refeito os demonstrativos originais contemplando só as vias juntadas ao processo. O autuado contestou que não recebeu cópia dos documentos fiscais para que pudesse se defender. Verifico que conforme recibo passado pelo representante legal (Contador) juntado à fl. 355 foi entregue mediante recibo de débito “cópias das fls. 292 a 354” estando nela inseridas as cópias das vias notas fiscais coletadas no CFAMT acostadas às fls. 295/352. Assim sendo, não acato o argumento defensivo de que desconhece as notas fiscais objeto da autuação.

Pelo exposto, acato o demonstrativo refeito pela autuante juntado às fls. 383/438, ficando reduzido o valor da infração de R\$10.484,95 para R\$1.246,43. Infração procedente em parte.

Com relação à infração 4, na defesa apresentada o autuado alegou existir várias inconsistências no levantamento fiscal (mercadorias não submetidas ao regime da substituição tributária; remessa para conserto; notas fiscais de mercadorias não adquiridas pelo autuado; não consideração de valores devidamente recolhidos e mercadorias devolvidas).

Na primeira informação fiscal, a autuante após verificar os documentos fiscais juntadas com a defesa, refez o demonstrativo original e juntou novos demonstrativos às fls. 194/202, tendo sido reaberto o prazo de defesa. Nas duas manifestações seguintes feitas pelo autuado, foram repetidos os mesmos argumentos da defesa inicial. Como a autuante já tinha acatado os argumentos apresentados, fazendo a exclusão dos documentos juntados com a defesa, considero inócuo os argumentos subseqüentes apresentados. Acato os demonstrativos refeitos

pela autuante (fls. 194/202) e considero procedente em parte esta infração com valor devido de R\$9.147,31, conforme resumo abaixo. Infração procedente em parte.

Data Ocorr	Data Venc	Base Cálculo	Multa	Valor autuado	Valor devido	Fl.
29/2/2007	09/03/07	88.000,66	60,00	504,01	495,23	194
30/09/07	09/10/07	31.283,83	60,00	3.295,65	3.295,65	199
31/10/07	09/11/07	121.860,30	60,00	3.938,08	3.754,10	200
30/11/07	09/12/07	57.151,42	60,00	1.883,48	1.602,33	201
28/02/08	09/03/08	114.185,63	60,00	863,73	0,00	
Total				10.484,95	9.147,31	

No que tange ao argumento de que as multas aplicadas são desproporcionais e confiscatórias, observo que as mesmas (50%, 60 e 70%) são previstas no art. 42 da Lei 7.014/96, portanto é legal. Além disso, conforme indicado no Anexo do Demonstrativo do Débito (fl. 4), se atendidas as condições estabelecidas no art. 45-A do mencionado diploma legal, algumas multas aplicadas podem ter redução de até 100%. De certa forma, a depender da atitude tomada pelo estabelecimento autuado perante a infração que lhe é imputada, o valor pago pode não corresponder ao indicado no Auto de Infração. Com relação à alegação de que a multa de caráter confiscatório é inconstitucional, ressalto que de acordo com o artigo 167, inciso I, do RPAF/BA (Dec.7.629/99), não se inclui na competência deste órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária.

Inconformado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário.

Quanto à infração 1, suscita a decadência dos fatos geradores ocorridos após 5 anos do fato gerador, em razão da aplicação do art. 150, § 4º do CTN.

Quanto à infração 2, suscita a nulidade da infração porque a presunção legal (art. 4º, §4º, da Lei nº 7.014/96) se refere à declaração de vendas em valor inferior à totalidade das suas operações comerciais, sem que a fiscalização tivesse observado que as vendas totais do estabelecimento é muito superior aos valores informados por instituições financeiras e administradoras de cartões. Frisa que a norma aplicável ao presente caso (período de autuação 2007) é aquela prevista no artigo 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96 com redação dada pela Lei nº 8.542, de 27/12/02, DOE de 28 e 29/12/02, com efeitos de 28/12/02 a 30/03/10.

Ademais, fundamenta seu pedido no fato de que foram incluídas mercadorias submetidas à substituição tributária, aduzindo que cerca de 80% das operações de venda realizadas na empresa são relativas a produtos que estão submetidos ao regime de substituição tributária – calçados – logo, estão com “fase de tributação encerrada”, o que torna impertinente e anulável a presente infração.

Quanto à infração 3, alega que, em que pese ter sido reconhecido pela autuante os equívocos processuais referentes à presente infração, persistem as ilegalidades perpetradas, uma vez que diversas NF's foram devidamente escrituradas, a exemplo das Notas Fiscais nºs 2461 de 26/10/2007 e 3233 de 06/11/2007. Alega também que foram encontradas na relação apresentada pela autuante, NF's relativas a produtos que foram devolvidos, a exemplo das Notas Fiscais nºs 96938; 24644; 101182; 24724, 116985, dentre outras. Apresenta documentos para comprovar suas alegações.

Requer diligência para que os valores relativos às NF's acima descritas sejam excluídos da infração 3.

Quanto à infração 4, suscita que, em sede de impugnação, ressaltou várias inconsistências neste levantamento, elencando basicamente quatro equívocos, quais sejam:

- 1- *Mercadorias que não estão submetidas ao regime da substituição tributária a exemplo de bolsas e carteiras, bem como Mercadorias enviadas para conserto ou reparo – que também não há substituição nesse caso.*
- 2- *Notas fiscais que não foram adquiridas pelo autuado, que foram indevidamente incluídas pela autuante.*
- 3- *Valores que foram devidamente recolhidos e estão sendo novamente cobrados – bis in idem.*
- 4- *Valores exigidos relativo a produtos que foram devolvidos ao fornecedor.*

Aduz que, para cada equívoco relatado, foi correlacionado no mínimo uma nota fiscal, tendo sido as mesmas reconhecidas pela autuante que as retirou do demonstrativo de débito, sendo tal infração sido reduzida, pela 4ª JJF.

Diz que a Decisão de Primeira Instância se limitou a corrigir os equívocos apontados, repita-se, por amostragem, quando deveria refazer todo o levantamento apresentado.

Defende que, acaso não seja anulada a presente infração, torna-se imprescindível a determinação de diligência por fiscal estranho ao feito, para que sejam refeitos os demonstrativos apontados, eis que repleto de equívocos e inclusões indevidas.

A PGE/PROFIS, em Parecer de fls. 498 a 501, por intermédio do Ilustre Procurador José Augusto Martins Junior, emite opinativo pela não aplicação do art. 150, §4º do CTN, em razão da previsão constante no art. 107-A, do COTEB.

Quanto à infração 2, sustenta que o valor das vendas sempre será superior ao informado pelas Administradoras de Cartões, pois abarcam todo tipo de operação realizada pelo contribuinte, não somente as vendas mediante cartões. Complementa aduzindo que o lançamento adotou a proporcionalidade para excluir as vendas com mercadorias sujeitas à tributação antecipada (substituição tributária).

Em relação ao argumento da inexistência de lei que confira amparo ao regime de substituição para calçados, não tem nenhuma pertinência, pois, a Lei nº 8.534/02, no seu art. 8º, inclui os calçados na substituição tributária.

Por fim, frisa que o recorrente não trouxe nenhum elemento que elidisse as infrações imputadas e opina pelo Não Provimento do Recurso.

VOTO VENCIDO (Preliminar de decadência)

Entendo que assiste razão ao recorrente quanto à preliminar de decadência, uma vez que, no que se refere à infração 1, 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 ocorre, 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 REsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e REsp 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 imponível, 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", 10^a ed., Ed. Saraiva, 2004, págs.. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3^a 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, 10^a. 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).

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 incontestável 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 Michællis, 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 enquadraria 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 1, se refere ao recolhimento a menor do imposto, 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 julho/2004, pois o contribuinte foi cientificado do Auto de Infração em 30/07/2009.

Destarte, acolho a preliminar de decadência para excluir os fatos geradores ocorridos antes de julho/2004, no pertinente à infração 1, devendo ser excluída totalmente tal infração.

Voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário para acatar a preliminar de decadência referente à infração 1.

Vencido quanto à preliminar de decadência, aprecio as outras alegações recursais.

Quanto à preliminar de nulidade referente à infração 2, entendo que não assiste razão ao recorrente, pois, a presunção legal prevista no art. 4º, §4º, da Lei nº 7.014/96 se aplica quando o contribuinte declara vendas realizadas mediante cartões de débito e de crédito em valor inferior ao que foi informado pelas Administradoras de Cartões, ou seja, se consta o registro de que houve mais vendas mediante cartões do que as declaradas pelo contribuinte, presume-se, salvo prova em contrário, que o contribuinte omitiu saídas de mercadorias.

Esta é a interpretação lógica do dispositivo legal. Não há como interpretá-lo se comparando as informações das administradoras de cartão com a totalidade das vendas realizadas pelo contribuinte, pois, não há qualquer relação entre elas, haja vista que valor total das vendas deverá ser sempre superior ao informado pelas Administradoras de Cartões, pois abarcam todo tipo de operação realizada pelo contribuinte (vendas em dinheiros, cheque etc.), e não somente as vendas mediante cartões, conforme bem pontuado pelo Parecer da PGE/PROFIS.

Ademais, observe-se que a alteração legal efetuada pela Lei nº 11.899, de 30/03/10 em nada alterou o dispositivo legal, apenas destrinhou o §4º do art. 4º em incisos. Veja-se:

Redação anterior dada ao § 4º do art. 4º pela Lei nº 8.542, de 27/12/02, DOE de 28 e 29/12/02, efeitos de 28/12/02 a 30/03/10:

*4º O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa, suprimentos a caixa não comprovados ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a existência de entrada de mercadorias não contabilizadas ou de **declaração de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito**, autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção."*

Redação atual dada ao §4º do art. 4º pela Lei nº 11.899, de 30/03/10:

§ 4º Salvo prova em contrário, presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar:

[...]

VI - valores das operações ou prestações declarados pelo contribuinte inferiores aos informados por:

- a) instituições financeiras;
- b) **administradoras de cartões de crédito ou débito;**
- c) "shopping centers", centro comercial ou empreendimento semelhante.

Também não merece guarida o pedido de nulidade fundado no suposto fato de que foram incluídas mercadorias submetidas à substituição tributária no demonstrativo da infração 02. Observe-se que, conforme consta às fls. 168/169, a autuante aplicou, mês a mês, a proporcionalidade referente às mercadorias sujeitas à substituição tributária e o total das notas fiscais de entrada, determinando que fosse excluída parcela referente às mercadorias que não deveriam ser oferecidas à tributação, pois já estavam com a tributação encerrada, em razão da substituição tributária. Em quase todos os meses foram verificados mais de 80% de operações com produtos sujeitos à substituição tributária, conforme alega o recorrente, no entanto, isso já foi observado pela autuante e excluído proporcionalmente do demonstrativo constante às fls. 168-169. Frise-se que o regime de substituição tributária para os calçados está previsto na Lei nº 8.534/02, art. 8º. Ademais, o referido demonstrativo (fl. 169), concedeu o "Crédito Presumido 8% para SimBahia", totalizando R\$5.934,28.

Resta mantida, portanto, a infração 2.

Quanto à infração 3, observo que os documentos apresentados pelo recorrente não justificam a conversão do feito em diligencia, pois, nada trazem de novo aos autos. Observe-se que o recorrente apresenta cópias de notas fiscais para tentar comprovar que as mercadorias adquiridas foram registradas. Ora, tais notas fiscais foram justamente o que motivaram a autuação fiscal, por exemplo, a Nota Fiscal nº 2461, cuja cópia foi acostada ao Recurso Voluntário (fl. 463) consta entre os documentos (fl. 310) que fundamentaram o demonstrativo, já revisado, elaborado pela autuante. Frise-se que caberia ao recorrente comprovar o registro da entrada de tais mercadorias em sua escrita fiscal, o que não fez, nem mesmo por amostragem. A existência de mercadorias eventualmente devolvidas pelo contribuinte não elide a obrigação de registrar a entrada das mercadorias em sua escrita fiscal.

Destarte, indefiro o pedido de diligência e mantenho a Decisão de Primeira Instância que já reduziu a infração 3 para R\$1.246,43.

Por fim, quanto à infração 4, observo que o recorrente alega que apresentou, em primeira instância, documentos apenas por amostragem, o que justificou a exclusão de alguns fatos geradores do demonstrativo, e requer diligência para apresentar outros documentos para elidir a parte subsistente da infração.

Entendo que o recorrente deveria ter apresentado outros documentos para justificar a conversão do feito em diligência. Ademais, friso que na informação fiscal de fls. 194/202, apresentada em Nov/2009, a autuante, após verificar os documentos fiscais juntadas com a defesa, refez o demonstrativo original e juntou novos demonstrativos, reabrindo-se o prazo para defesa, que foi exercido em mar/2010, quando o contribuinte se limitou a repetir os argumentos defensivos já acatados e não trouxe mais nenhuma prova para elidir a infração.

Diante disso, como até a presente data não foram apresentados quaisquer documentos novos, indefiro o pedido de diligência e mantendo a Decisão recorrida que reduziu o valor da infração 4 para R\$9.147,31.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário quanto às alegações referentes às infrações 2, 3 e 4.

VOTO VENCEDOR (Preliminar de decadência)

Apesar do brilhante voto proferido pelo ilustre Relator, peço vênia para divergir do seu posicionamento quanto ao acolhimento da preliminar de decadência referente à Infração 1, a qual trata de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS.

Comungando como o opinativo da ilustre representante da PGE/PROFIS, considero que não há como se aplicar ao caso em tela o disposto no art. 150, § 4º, do CTN, pois a legislação tributária do Estado da Bahia, respaldada em autorização contida no §4º do art. 150 do CTN – *se a lei não fixar prazo a homologação* – estabeleceu no art. 107-B, §5º, da Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB) o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador como sendo o termo inicial da contagem do prazo decadencial.

Ressalto que este órgão julgador administrativo deve aplicar a legislação tributária estadual vigente, não se incluindo entre as suas competências a declaração de inconstitucionalidade da legislação, a teor do disposto no art. 125, I, do COTEB. Assim, até que haja alguma mudança na legislação tributária estadual, a contagem do prazo decadência é feita com base no primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, conforme determina a Lei nº 3.956/81.

Por fim, no que tange à Súmula Vinculante 08 do STF, a sua aplicabilidade cinge-se a questões atinentes às contribuições previdenciárias. Nesse sentido, transcrevo a seguir trecho do voto da Cons. Sandra Urânia Silva Andrade, proferido no Acórdão CJF Nº 0130-11/11, que com muita clareza e profundidade tratou dessa questão:

[...]

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

No entanto, a referida Súmula não se aplica ao ICMS e, em reforço a esta tese, os próprios doutrinadores que estão a se debruçar sobre a matéria cingem sua aplicabilidade à esfera da Administração Pública Federal, a qual compete gerir as contribuições previdenciárias. Ressaltamos, no entanto, e aí comungando com o Parecer proferido pela PGE/PROFIS, que a questão deverá ser aprofundada no âmbito da Administração Tributária Estadual, mormente diante da posição externada pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN – que, através do Parecer nº 1617/2008, proferido após a edição da Súmula Vinculante nº 08 e em vista desta, expressamente adotou entendimento quanto à fixação do termo a quo do prazo decadencial que comunga com o

externado pelo recorrente, além de entendimento em sentido idêntico também adotado pela Procuradoria Estadual do Rio de Janeiro, através do Parecer CFS Nº 02/2008, embora deva ser também ressaltado que ambos não vinculam a Administração Estadual baiana ou o Conselho de Fazenda Estadual, mormente diante da disposição expressa da nossa legislação, acima citada.

Em face ao acima exposto, para os fatos geradores ocorridos durante todo o exercício de 2004 a Fazenda Pública Estadual tinha até o dia 31/12/2009 para constituir o crédito tributário mediante o lançamento de ofício. Considerando que o Auto de Infração foi lavrado em 18/06/2009, não houve a alegada decadência.

Dessa forma, respeitosamente não acompanho o ilustre Relator quanto à preliminar de decadência, mas alinho-me ao seu posicionamento no que tange aos demais pontos do seu voto.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para afastar a preliminar de decadência e manter inalterada a Decisão recorrida.

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, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 206903.1100/09-9, lavrado contra PITUBA CALÇADOS E ACESSÓRIOS LTDA. (DETAGLE CALÇADOS), devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$15.846,82, acrescido das multas de 50% sobre R\$23,44, 60% sobre R\$9.147,31 e 70% sobre R\$6.676,07, previstas nos incisos I, "b", II, "d" e III do art. 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além de multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$1.246,43 prevista no art. 42, XI da citada Lei, com os acréscimos moratórios na forma prevista pela Lei nº 9.837/05. Represento à autoridade competente para instaurar novo procedimento fiscal para cobrança da diferença devida de R\$5.934,28 na infração 2.

VOTO VENCEDOR (Preliminar de decadência – Infração 1): Conselheiros(as): Álvaro Barreto Vieira, Maria Auxiliadora Gomes Ruiz e Fernando Antônio Brito de Araújo.

VOTO VENCIDO (Preliminar de decadência – Infração 1): Conselheiros(as): Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo, Vanessa de Mello Batista e Oswaldo Ignácio Amador.

Sala das Sessões do CONSEF, 06 de fevereiro de 2013.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

RAFAEL BARBOSA DE CARVALHO FIGUEIREDO – RELATOR/VOTO VENCIDO
(Preliminar de decadência – Infração 1)

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – VOTO VENCEDOR
(Preliminar de decadência – Infração 1)

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS