

PROCESSO - A. I. Nº 157064.0001/05-8
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS SOUZA MATOS LTDA.
RECORRIDOS - DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS SOUZA MATOS LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO- Acórdão 2ª JJF nº 0088-02/12
ORIGEM - INFRAZ ATACADO
INTERNET - 11/04/2013

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO CJF Nº 0080-12/13

EMENTA: ICMS. 1. SIMBAHIA. EMPRERESA DE PEQUENO PORTE. IMPOSTO RECOLHIDO A MENOS. Foi demonstrada a pertinência da exigência. Infração mantida. 2. OMISSÃO DE SAÍDA DE MERCADORIAS. RECEITAS NÃO REGISTRADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Acolhida a arguição de nulidade da integrada infração 2. Não acolhida a preliminar de decadência. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria. Recurso de Ofício **PREJUDICADO.** Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recursos de Ofício e Voluntário interpostos em relação à Decisão da 2ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente em Parte o presente Auto de Infração, lançado em 27/12/2005, para cobrar o ICMS no valor de R\$405.917,56, em decorrência do cometimento de duas infrações, a seguir transcritas:

Infração 1 – Recolheu a menos o ICMS, na condição de Empresa de Pequeno Porte enquadrada no Regime Simplificado de Apuração do ICMS (SIMBAHIA) – Total da Infração: R\$26.849,20, multa de 50%;

Infração 2 – Omissão de saídas de mercadorias e/ou serviços decorrentes do não lançamento do documento fiscal nos livros fiscais próprios - Total da Infração: R\$ 379.068,36, multa de 70%.

Consta que as receitas e compras mensais, computadas para efeito de pagamento do ICMS, são inferiores aos valores declarados na DME.

Foi apresentada defesa tempestiva às fls. 190 a 211 rebatendo o Auto de Infração, alegando decadência do ano de 2000, e improcedência das infrações. Por sua vez, às fls. 1209 a 1212, foi prestada informação fiscal, rejeitando as alegações defensivas, pedindo pela procedência do Auto de Infração.

Houve nova manifestação do Sujeito Passivo, fls 1217 a 1219, pleiteando novamente o acolhimento da decadência, alegando equívocos na avaliação da documentação fiscal e pedindo pela realização de diligência, seguida de outra manifestação do Fiscal Autuante novamente rejeitando os argumentos defensivos.

O Auto foi julgado pela 2ª JJF através do Acórdão JJF nº 0071-02/09, mantendo a infração 1 e sendo considerado "subsistente o crédito tributário exigido no exercício de 2001 e nulo o respectivo lançamento, concernente ao exercício de 2002, com base no art. 18, II, "a" do RPAF/BA". Houve interposição de Recurso Voluntário, sendo este provido pela 2ª CJF, conforme Acórdão nº 0149-12/10, decretando a nulidade da Decisão de primeira instância devido ao cerceamento ao direito de defesa do contribuinte, uma vez que, não fora apreciado o pedido de diligência da infração 2, sobre o exercício de 2001.

Com o retorno dos autos aos julgadores de piso da 2ª JJF, baixaram o feito em diligência para que a ASTEC/CONSEF adotasse as seguintes providências:

"1 – verificar se efetivamente foram incluídas, como RECEITAS NÃO DECLARADAS, constante da planilha, à fl. 40, as operações não tributáveis extraídas da DME à fl. 66, consideradas "outras receitas/saídas", conforme apresenta o autuado em sua planilha, à fl. 220 dos autos. Confirmada tal assertiva, apurar se, efetivamente, as operações, indicadas pelo autuado, são remessas para venda fora do estabelecimento em veículo, com a apresentação, pelo autuado, de um demonstrativo constando as aludidas remessas, notas de venda fora do estabelecimento e os respectivos retornos.

2 – Refazer, caso necessário, a planilha, à fl. 40 dos autos, observando a apuração através do regime normal, com a concessão do crédito fiscal de 8%, apontando o ICMS devido, levando-se em conta apenas as receitas tributáveis não declaradas."

Em resposta, foi apresentado o Parecer Técnico nº 90/2011 (fls 1326 a 1329), onde o Sr. Auditor Fiscal João Vicente Costa Neto reporta que a empresa se encontra na situação de inapta em processo de baixa indeferido no Sistema de Informações Cadastrais do Contribuinte da Sefaz - INC (fl. 1330), o que inviabilizou o levantamento das informações no endereço do contribuinte e que manteve contato com o advogado da parte, legalmente constituído, o Sr. Jose Carlos Garcia Landeiro, OAB/BA nº 15.110, que o informou que não mantinha nenhum contato com a empresa desde 2009 e que todos os documentos necessários estavam acostados aos autos.

Explica o n. Auditor Fiscal que, a partir de tais considerações, foi desenvolvida a Diligência Fiscal exclusivamente a partir das documentações acostadas ao presente processo administrativo fiscal, o que passo a relatar:

"Quanto a verificação solicitada pelo Sr. Relator de confirmar se efetivamente foram incluídas, pelo autuante, como RECEITAS NÃO DECLARADAS (R\$2.835.861,63), constante da planilha, à fl. 40, as operações não tributadas extraídas da DME à fl. 66 (R\$2.869.472,33), consideradas "OUTRAS SAÍDAS/RECEITAS", conforme apresenta o autuado em sua planilha, à fl. 220 dos autos."

Destaca que tem acostado aos autos, das fls. 245 às fls.774, vias vermelhas originais de Notas Fiscais de Saídas, todas registradas como Natureza de Operação "SIMPLES REMESSA", CFOP 599 e destinatário como o próprio contribuinte autuado Distribuidora de Alimentos Souza Matos Ltda., caracterizando, salvo melhor juízo, o exercício de operações de remessa de mercadorias para venda fora do estabelecimento.

Em conclusão, o n. Auditor Fiscal tece as seguintes considerações:

"Diante dos fatos apresentados, à luz da observação dos documentos apensados aos autos, pode-se afirmar que efetivamente foram incluídas, pelo fiscal autuante, como RECEITA NÃO DECLARADAS, constante da planilha à fl. 40, as operações não tributadas extraídas da DME à fl. 66, consideradas "OUTRAS SAÍDAS/RECEITAS" e essas operações, salvo melhor juízo, são decorrentes de Remessas para Venda para Fora do Estabelecimentos em Veículo. Quanto ao refazer, a planilha à fl. 40 dos autos, fica prejudicada por entender tratar-se questão de mérito."

O autuado novamente se manifesta nos autos, fls 1335 a 1349, para dizer, diante das conclusões do Parecer ASTEC nº 90/2011, que "a remessa de mercadoria para venda fora do estabelecimento, não constitui base de cálculo do ICMS, uma vez que não materializa uma operação de circulação jurídica de mercadoria, estando fora do campo de incidência do ICMS. Apenas por ocasião da venda efetiva das mercadorias é que a empresa emite Nota Fiscal de Venda a Consumidor, com destaque do ICMS, pois esta operação, sim, constitui base de cálculo do imposto em tela". Reafirma que não há que se falar em ICMS devido ao Estado da Bahia, porquanto não houve qualquer omissão de saída, conforme comprovado pelo teor do Parecer ASTEC 90/2011 e sua planilha de fls. 220. Relembra que o valor encontrado como devido no "Demonstrativo de Reconstituição da Base de Cálculo da Autuação de 2001", - fl. 220 dos autos - no valor de R\$4.909,99 (quatro mil novecentos e nove reais e noventa e nove centavos) refere-se ao valor exigido em relação ao exercício de 2001 pela infração 1, uma vez que o montante exigido em relação a essa competência na Infração 2 é totalmente improcedente.

Após concluída a instrução, a 2ª JJF julgou Parcialmente Procedente o Auto de Infração em epígrafe, conforme abaixo transcreto:

"VOTO

Após as análises dos elementos constantes dos autos, verifico que foi imputado ao autuado duas infrações: 1 – recolheu a menos o ICMS, na condição de Empresa de Pequeno Porte enquadrada no Regime Simplificado de Apuração do ICMS; 2 – omissão de saídas de mercadorias e/ou serviços decorrentes do não lançamento do documento fiscal nos livros fiscais próprios.

Fica, de forma preliminar, rejeitada a nulidade argüida em razão de o autuante ter apresentado a informação fiscal fora do prazo a ele concedido, pois não há, no presente caso, previsão legal para tal nulidade, haja vista, inclusive, a sua total falta de efetividade, pois, se não acolhida a informação fiscal, em razão da pretensa preclusão temporal, poderia caber diligência ao autuante para os esclarecimentos relativos à defesa apresentada. Além disso, não há, na legislação processual administrativa do Estado, o acolhimento de tal previsão de nulidade, cabendo, contudo, verificação no âmbito administrativo das razões de tal procedimento.

Verifico que, com exceção dos lançamentos relativos ao exercício de 2002, da infração 02, no que concerne ao aspecto formal, o PAF está revestido de todas as formalidades legais necessárias. Não há, dessa forma, violação aos princípios do Direito Administrativo, em especial ao Processo Administrativo Fiscal em questão, conforme será melhor demonstrado na análise do mérito.

Considerando que foi interposto o Recurso Voluntário, provido pela 2ª CJF, conforme Acórdão número 0149-12/10, que decretou nula a Decisão da primeira instância (Acórdão 2ª JJF Nº 0071-02/09), em razão de o impugnante ter seu direito de defesa cerceado por essa unidade fracionária do CONSEF, por não ter apreciado o pedido de diligencia relativo à segunda infração, concernente ao exercício de 2001, relativo à infração 02. Assim, foi determinada diligência por essa JJF, prestada pela ASTEC/CONSEF, com manifestação posterior do impugnante, atendendo a Decisão da segunda instância, concedido, por conseguinte ao autuado, o amplo direito de defesa e o contraditório, não havendo necessidades de novas diligências ou mesmo perícias, pois os elementos existentes no processo são suficientes para a formação do convencimento dos julgadores, a prova do fato não depende do conhecimento especial de técnicos, além de não serem necessárias outras provas a serem produzidas, conforme será constatado na análise do mérito.

O autuado, amparado no art. 150, §4º c/c art. 173 do CTN, argui a decadência relativa aos fatos geradores do exercício de 2000. Verifico que a presente ação fiscal é, na verdade, uma continuidade da revisão fiscal implementada pela Corregedoria deste órgão fazendário, que se iniciou em 22/07/2004, conforme intimação acostada aos autos, à fl. 27, na qual consta a notificação do autuado para apresentar livros e documentos fiscais, relativos aos exercícios de 1998 a 2002.

A aludida revisão, efetuada pela Corregedoria, recomenda o aprofundamento da ação, às fls. 176 a 179. Assim, procedeu a Infaz de Origem do autuado e o Auditor Fiscal designado, para dar continuidade aos procedimentos fiscais, emite nova intimação à fl. 07 dos autos.

Os procedimentos fiscais, na verdade, foram iniciados em 22/07/2004, conforme Termo de Intimação, à fl. 27, efetuada pelo Auditor Fiscal da Corregedoria, não havendo, portanto, a extinção do direito da fazenda pública de exigir o crédito tributário, relativo aos fatos geradores do exercício de 2000, conforme segue, melhor detalhado.

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. O parágrafo único do art. 173 do CTN, bem como o parágrafo único do art. 107-A do COTEB, estatuem que o direito de constituir-se o crédito tributário pelo lançamento ficará extinto definitivamente pelo decurso dos cinco anos, contados do dia em que o sujeito passivo foi notificado de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento. A intimação, com a devida ciência, para apresentação de livros e documentos fiscais, ocorreu em 22/07/2004, efetuada pelo Auditor da Corregedoria. Sendo assim, não há o que se falar em decadência, relativa aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2000, alvo da aludida intimação, pois esta ocorreu dentro do prazo de 05 anos.

Quanto ao imposto devido, apurado na infração 01, foi observado o enquadramento do autuado no regime do SimBahia, aplicando-se os percentuais de cada faixa de enquadramento previstos na legislação, conforme demonstrativos apresentados pelo autuante, bem como não há, entre as argüições trazidas pelo autuado, qualquer óbice a sua exigência.

Sendo assim, considero procedente a infração 01.

Observo que, na infração 02, o autuante identificou que as receitas e compras mensais, computadas para efeito de pagamento do ICMS, foram inferiores aos valores declarados. A infração foi apurada com base nas DME's de Dezembro de 2001 e Dezembro de 2002, da qual o preposto fiscal extraiu as compras e receitas, que alega terem sido omitidas nos livros fiscais próprios.

Verifico que a imputação ao autuado, em relação à infração 02, exercício de 2001, foi omissão de saídas de mercadorias e/ou serviços decorrentes do não lançamento do documento fiscal nos livros fiscais próprios, cujas

receitas e compras mensais, computadas para efeito de pagamento do ICMS, são inferiores aos valores declarados.

No exercício de 2001 o autuante extraiu da respectiva DME, constante à fl. 66 dos autos, o valor de outras Receitas/Saídas, que não foram oferecidas à tributação, considerou-as corretamente não tributadas, já que não havia elementos que as justificassem como não tributáveis, aplicou 17% sobre essas, concedeu o crédito de 8% e apurou o imposto devido de R\$ 255.227,55. O autuado argumenta que essas receitas foram alvo de remessas para venda fora do estabelecimento, contudo, não demonstra quais dessas foram efetivamente vendidas e quais retornaram, não havendo, portanto, como acolher os argumentos do autuado de que as aludidas receitas não foram alvo de operações efetivas de saídas tributáveis.

Na diligencia efetuada pela ASTEC/CONSEF, o diligente, às fls. 1326 a 1329 dos autos, apresenta Parecer Técnico número 90/2011, elaborado por João Vicente Costa Neto, confirmado que o valor de R\$2.869.472,33, correspondente ao Campo “Outras Saídas/Receitas” da DME constante da fl. 66, se relaciona sim a operações de remessa de mercadorias para venda fora do estabelecimento, contudo assegura que a falta das notas fiscais de retorno das mercadorias não comercializadas por conta das operações de remessas para venda fora do estabelecimento não contas dos autos, aludindo ter manuseado todas as folhas das peças processuais que compõe o presente processo e não identificou nenhuma nota fiscal de entradas que caracterize o retorno das mercadorias objeto das operações de remessa de mercadorias para venda fora do estabelecimento. Esse fato, além de já mencionado na primeira Decisão dessas 2ª JJF, não contestada pelo impugnante, foi renovado na diligência e não foram trazidas aos autos tais notas fiscais de retorno na manifestação da defesa.

Não considero os aludidos valores registrados como remessa para venda fora do estabelecimento na DME e notas emitidas, como não tributados, na medida em que não há prova do retornos dessa mercadorias, que nesse caso, teria que ser com base da emissão das respectivas notas fiscais de retorno.

No que diz respeito à reclamação quanto ao tratamento adotado pelo autuante no cálculo do imposto, observo que não assiste razão à defesa, pois, apesar de o autuado estar enquadrado no SimBahia, ante a constatação da omissão de saídas de mercadorias relativas à infração apontada, o imposto deve ser calculado pelos mesmos critérios estabelecidos para os contribuintes inscritos no regime normal de apuração, conforme previsão do artigo 408-S, do RICM/97. Cabe a a aplicação da alíquota de 17%, conforme alteração introduzida pelo Decreto 7.886/00, com efeitos a partir de 30/12/00, bem como a concessão do crédito fiscal calculado à alíquota 8% sobre a receita omitida, nos termos do § 1º, do art. 408-S do RICMS/BA, alterado pelo Decreto nº 8.413/02.

No presente caso, foi constatado falta de registro de documentos fiscais nos livros fiscais próprios, não apenas em relação às notas fiscais de entradas, como também de saídas.

Dianete do exposto, considerando que não houve, por parte do autuado, a demonstração de que as aludidas “outras receitas” constantes da DME de 2001, efetivamente, foram relativas a saídas para vendas fora do estabelecimento, não realizadas, bem como não caber o tratamento do regime simplificado do SimBahia, considero procedente o lançamento do crédito tributário, relativo ao exercício de 2001, constante da infração 02, no valor originariamente exigido, ou seja, R\$255.227,55.

Ainda quanto à infração 02, em relação ao exercício de 2002 (conforme planilha à fl. 33), foi levantado o estoque inicial do autuado, adicionado às compras, encontrando a disponibilidade; a essa, foi aplicada a MVA e, do resultado, foram deduzidas as receitas do período. Assim, chegou-se às “Receitas Não Declaradas” no valor de R\$ 728.475,33, sobre as quais foi aplicada a alíquota de 17% chegando-se ao ICMS a ser exigido de R\$123.840,81.

No presente caso, o autuante, com base na DME, conforme acima se verifica, constante da planilha, à fl. 33, identificou a exigência, como já descrito, através de um espécie de arbitramento da base de cálculo para se apurar a falta de recolhimento do ICMS, carecendo da apresentação, inclusive, dos requisitos formais e jurídicos necessários para tanto. Tais requisitos, por certo, não se alinham aos elementos que caracterizam originalmente a imputação, ou seja, a existência de omissão de saídas de mercadorias e/ou serviços decorrentes do não lançamento do documento fiscal nos livros fiscais próprios, uma vez que essa se ampara no pressuposto da existência de **notas fiscais e dos respectivos livros fiscais**, em relação aos quais não consta o lançamento das aludidas notas. Assim, os pressupostos da infração imputada apresentam-se em descompasso com as hipóteses que autorizam o arbitramento.

O instituto do arbitramento da base de cálculo, previsto na legislação tributária estadual, congrega pressupostos, características e previsões legais distintas da metodologia utilizada pelo autuante, bem como da imputação constante dos autos.

Além de haver o conflito entre a imputação e a metodologia para apuração da infração, a própria metodologia utilizada, constante da planilha à fl. 33, que considerou, inclusive, a aplicação de MVA, guarda semelhança a um arbitramento. Certo é que foi utilizado método não previsto e inadequado à mensuração da base de cálculo do imposto ora exigido, tendo em vista, inclusive, a infração imputada.

Assim, além de estarem entrelaçadas duas infrações de natureza jurídica tributária diversa em uma única, não foi aplicada a metodologia adequada para a mensuração da base de cálculo do imposto de 2002, não havendo como sanar tal vício, ainda que o objetivo fosse exigir o estoque remanescente de mercadorias resultante do encerramento das atividades do autuado, em razão da impossibilidade da aplicação do art. 63, parágrafo único do RICMS/BA.

Isso posto, considero nulo lançamento do exercício de 2002, relativa à infração 02, com base no art. 18, II, "a" do RPAF/BA, pois a imputação contém exigências conflitantes, carecendo de elementos suficientes para se determinar, com segurança, o montante o imposto devido, bem como a infração que resultou da metodologia utilizada para apuração do mesmo.

Assim, voto pela Procedência Parcial do presente Auto de Infração, cabendo a subsistência integral da infração 01, no total originalmente exigido de R\$26.849,20 e manutenção parcial da infração 02, relativo ao exercício de 2001, no total original de R\$255.227,55, observando que foi julgado nulo o lançamento do crédito tributário constante do exercício de 2002, relativo à infração 02."

Prolatada a Decisão, devido à redução ocorrida na infração 2, a 2ª JJF interpõe Recurso de Ofício, consoante previsão legal vigente á época do julgamento.

Irresignado, o Contribuinte interpõe Recurso Voluntário (fls. 1384 a 1402), onde alega que a Decisão recorrida merece ser reformada, repisando alguns dos argumentos da sua Defesa. Inicia seu arrazoado transcrevendo a Ementa do Acórdão em debate, faz uma breve síntese dos fatos ocorridos no presente PAF.

Segue em sua argumentação discorrendo sobre a nulidade de toda a infração 2.

Lembra que o autuante afirma ter encontrado Receitas/Saídas que não foram oferecidas à tributação no exercício de 2001. Diz que o Fisco não observou que a empresa é optante do SimBahia, tendo aplicado a alíquota de 17% sobre todas as mercadorias autuadas, como se no regime normal estivesse. Alega que, com tal medida, o autuante promoveu verdadeiro desenquadramento do Contribuinte ao mencionado regime especial. Assevera que somente o Inspetor Fazendário, mediante procedimento administrativo específico, pode fazer a referida exclusão.

Diz a Decisão ora combatida tem como único argumento para se manter a aplicação da alíquota de 17% a norma insculpida no art. 408-S do RICMS/97. Entende que esta mesma norma é clara em prever a necessidade do prévio desenquadramento do Regime Especial para imposição da alíquota normal.

Ao final do tópico, com a idéia de que somente poderia ser promovida a exclusão da empresa do Regime Especial exclusivamente pelo Inspetor Fazendário e com base no art. 18, I do RPAF/BA, pede pela nulidade da infração 2.

A seguir, passa para as questões de mérito.

Alega que, se superadas as questões preliminares, aponta que o recorrente era optante do SimBahia e, por isso, deveria receber um tratamento diferenciado e simplificado, com adoção do princípio da progressividade, devendo as alíquotas serem graduadas de acordo com a capacidade econômica do contribuinte, consoante o art. 387-A do RICMS/97. Neste sentido, fala que a aplicação indistinta de 17% de alíquota desrespeita o nominado princípio e a capacidade contributiva da empresa. Transcreve a tabela de alíquotas do SimBahia para afirmar que devem ser aplicadas as alíquotas progressivas ali estabelecidas.

Adiante, levanta tese de que houve equívoco na base de cálculo da infração 2, devido a ilegalidade da tributação de operações fora do campo de incidência do ICMS em 2001. Diz que "*quando ocorre remessa de mercadoria para venda fora do estabelecimento, conforme o quanto disposto no artigo 423, I do RICMS, esta operação não constitui base de cálculo do ICMS*". Fala que somente no momento efetivo da venda das mercadorias, é que a empresa emite Nota Fiscal de venda a consumidor, com destaque de ICMS. Noutro giro, destaca que o preenchimento da DME, especialmente a linha 07 (campos de Saídas e Entradas) foi realizado conforme regras da

própria SEFAZ-BA - reproduzidas no doc. 06 da impugnação inicial (fls. 218-a a 219) -, consoante as seguintes regras abaixo transcritas:

"SAÍDAS

LINHA 07 - OUTRAS SAÍDAS/RECEITAS

Informar os valores totais de outras saídas ou receitas, diferente daqueles oriundas de vendas ou transferências de mercadorias e/ou produção e prestações de serviços, lançadas nas linhas 01 a 06 do quadro de saídas, tais como: prestações de serviços sujeitas ao ISS, remessas para armazenagem, remessas para exposição em feira ou para demonstração, amostra grátis, brindes, aluguéis, receitas financeiras, operações ou prestações fora do campo de incidência do ICMS, etc. (grifo no original)

ENTRADAS

LINHA 07 - OUTRAS ENTRADAS/DESPESAS

Informar os valores totais de outras entradas/despesas, diferentes daquelas oriundas de compra e transferências de mercadorias e/ou produção e aquisições de serviços, lançadas nas linhas 01 a 08 do quadro de entradas, tais como: aquisições de serviços sujeitas ao ISS, retornos de armazenagem, retornos de exposição em feira ou para demonstração, salários, aluguéis, encargos sociais e financeiros, outras compras relacionadas com operações ou prestações fora do campo de incidência do ICMS, etc."

Diante dessas diretrivas, assevera que "mais acertada não poderia estar a DME apresentada pelo recorrente, que inseriu no campo "OUTRAS SAÍDAS/RECEITAS" o valor de R\$ 2.869.473,33, oriundo das operações de remessa para vendas de mercadoria em trânsito, que, no entanto, foi teratologicamente considerada pelo Auditor como tributável pelo ICMS".

Segue afirmando que a JJF, fundamentou-se em equivocada premissa de que não havia prova do retorno da mercadoria remetida para venda fora do estabelecimento. Alega que os Julgadores de base não se atentaram para o item "outras entradas/despesas" também constantes da DME, cuja monta é de R\$ 2.704.475,08 "a qual diz respeito ao retorno dessas mercadorias ao estabelecimento". Assim, afirma que o próprio documento fiscal apresentado pelo contribuinte tinha todas as informações necessárias para correta interpretação das circunstâncias fáticas.

Neste ponto, diz que o Parecer ASTEC/CONSEF nº 90/2011 já dirime as dúvidas sobre essa questão, consoantes os seguintes trechos:

"[...] efetivamente foram incluídas, pelo autuante, como RECEITAS NÃO DECLARADAS (R\$ 2.835.861,63), constantes da planilha à fl. 40, as operações não tributadas extraídas da DME à fl. 66 (R\$ 2.869.472,33), consideradas "OUTRAS SAÍDAS/RECEITAS", conforme apresenta o autuado em sua planilha, à fl. 220 dos autos. E esse valor, de tudo até aqui exposto, pode sim relacionar com operações de remessa de mercadorias para venda fora do estabelecimento." (Grifos no original)

(...)

"as operações indicadas pelo autuado, objeto da infração 02, são Remessas para venda Fora do Estabelecimento em Veículo, não nos restam dúvida." (Grifos no original)

Em seguida, arremata a sua tese, demonstrando que "considerando a existência de Parecer ASTEC Nº 90/2011 que CONFIRMA EM SUA INTEGRALIDADE o quanto argüido pelo recorrente" seria desarrazoado a prolação de acórdão que desconsidere de maneira sumária o entendimento externado pelo próprio Estado da Bahia. Afirma ainda que resta cristalino, diante da sua DME, que as operações relativas a tais mercadorias remetidas para venda fora do estabelecimento não constituem fato gerador do ICMS.

Alega que não tendo sido desqualificada a sua DME, e nela constando informações de saída e posterior retorno, não deve incidir o tributo lançado, o que deverá acarretar no entendimento de improcedência da infração. Afirma que não se sustenta no campo tributário à presunção decorrente da interpretação pessoal do preposto fiscal encarregado do lançamento, que, de forma arbitrária, transformou operações não tributáveis em elementos componentes de base de cálculo do ICMS. Cita e transcreve precedentes, neste sentido, julgados do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda.

Assevera que a Ação fiscal não se pode sujeitar a suposições do Auditor, que primeiro autua o recorrente e depois obriga-a a fazer prova negativa acerca de suas ilações "*desprovidas de fundamentação que lhe concedesse autenticidade*".

Diante de sua argumentação, pede que seja expurgado o erro cometido pelo autuante e mantido pela 2ª JJF, devendo os fatos ocorridos em 2001 serem julgados improcedentes.

Em seguida, fala da ocorrência da decadência na infração 1.

Argumenta que o ICMS exigido, no caso em tela, é um tributo lançado por homologação, devendo a contagem do prazo decadencial ser feita na forma do art. 150, § 4º do CTN, ou seja, se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador, e se 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.

Diz que a jurisprudência do Conselho de Contribuintes é uniforme em reconhecer a data da ocorrência, do fato gerador como termo inicial para a contagem do prazo de decadência nos casos de impostos por homologação. Apresenta ementa de julgado do STJ (AgRg no REsp 1152757 / MG de 22.02.2011).

Alega que na hipótese dos autos, deve ser afastada a regra do art. 173 do CTN, reproduzida no art. 107-A do COTEB, pois a forma de contagem do prazo decadencial seria a partir da data do fato gerador.

Em seguida, alega que, mesmo que se entenda a aplicação do art. 173 do CTN, em nada se coaduna com o quanto alegado pela i. JJF, pois, o termo final da contagem do prazo é apenas na ciência do Contribuinte acerca do Lançamento do Crédito. Em seu socorro, cita e transcreve lições do professor Luciano Amaro e José Augusto Delgado, como também jurisprudência do STJ (AC. Rec. Esp. M. 73.594-PR de 04.03.1996) e Parecer da PROFAZ de nº 343/00 com a seguinte redação:

"A notificação do Lançamento é ato essencial a sua formação regular logo deve ocorrer dentro do quinquênio previsto no art. 173 do CTN sob pena de decadência do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário"

Ao final de seu arrazoado, pede que seja declarada nula integralmente a infração 2, devido a erro no procedimento do desenquadramento do SimBahia, a improcedência da infração 2, relativa ao exercício de 2001, devido a aplicação inadequada de 17% ou por erro na definição da base de cálculo devido a inclusão valores não tributáveis e o reconhecimento da decadência de parte da infração 1.

Na assentada de julgamento do dia 27.03.2013, o n. procurador José Augusto Martins Junior, após a análise dos autos, da leitura do presente relatório e da discussão da matéria em mesa, opinou pela Procedência Parcial do Auto de Infração, indicado que toda a infração 2 deveria ser considerada nula.

Explicou o n. Procurador que a infração 2 indica omissão de saídas de mercadorias decorrentes do não lançamento do documento fiscal nos livros fiscais próprios, entretanto, como a empresa estava enquadrada no SimBahia, os únicos livros que tinha o dever legal de escriturar eram os livros de inventário e o livro caixa. Diante deste aspecto, entende não ser cabível a cobrança de ICMS pela falta de escrituração de documento fiscal em livro fiscal próprio.

VOTO (Vencido quanto à preliminar de decadência)

Temos em análise Recursos de Ofício e Voluntário interpostos em relação à Decisão de Primeira Instância que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração lavrado em decorrência de 2 infrações. A infração 1 foi considerada procedente e a infração 2, foi considerada procedente na ocorrência de 2001 e nula a ocorrência de 2002.

Parto para o juízo do Recurso Voluntário.

O Contribuinte traz quatro argumentos para ver modificada a Decisão de piso. Alega que: i) não houve o correto procedimento de desenquadramento do SimBahia, ii) não houve a aplicação das alíquotas progressivas na apuração do imposto, iii) houve equívoco na apuração da base de cálculo da infração 2, e iv) decadência de parte da infração 1.

Início meu voto pela análise da argumentação de decadência em relação à infração 1.

O Recorrente sustentou em defesa que, no caso em tela, houve a decadência do direito do fisco de constituição do crédito tributário conforme o art. 150, §4º do CTN, pois, segundo relata, os fatos geradores ocorreram em 2000 e a autuação foi lançada somente em 27.12.2005.

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

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

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

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

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

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

“EMENTA: PREScriÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. MATÉRIAS RESERVADAS A LEI COMPLEMENTAR. DISCIPLINA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. INCONSTITUCIONALIDADE DOS ARTS. 45 E 46 DA LEI 8.212/91 E DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 5º DO DECRETO-LEI 1.569/77. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVÍDO. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. I. PREScriÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR. As normas relativas à prescrição e à decadência tributárias têm natureza de normas gerais de direito tributário, cuja disciplina é reservada a lei complementar, tanto sob a Constituição pretérita (art. 18, § 1º, da CF de 1967/69) quanto sob a Constituição atual (art. 146, b, III, da CF de 1988). Interpretação que preserva a força normativa da Constituição, que prevê disciplina homogênea, em âmbito nacional, da prescrição, decadência, obrigação e crédito tributários. Permitir regulação distinta sobre esses temas, pelos diversos entes da federação, implicaria prejuízo à vedação de tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente e à segurança jurídica. II. DISCIPLINA PREVISTA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. O Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966), promulgado como lei ordinária e recebido como lei complementar pelas Constituições de 1967/69 e 1988, disciplina a prescrição e a decadência tributárias. III. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES. As contribuições, inclusive as previdenciárias, têm natureza tributária e se submetem ao regime jurídico-tributário previsto na Constituição. Interpretação do art. 149 da CF de 1988. Precedentes. IV. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVÍDO. Inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição de 1988, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei

1.569/77, em face do § 1º do art. 18 da Constituição de 1967/69. V. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO. SEGURANÇA JURÍDICA. São legítimos os recolhimentos efetuados nos prazos previstos nos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91 e não impugnados antes da data de conclusão deste julgamento. (RE 556664 / RS-RIO GRANDE DO SUL / RECURSO EXTRAORDINÁRIO / Relator(a): Min. GILMAR MENDES / Julgamento: 12/06/2008 / Órgão Julgador: Tribunal Pleno)" (grifo nosso)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

3. Ademais, a Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 973.733/SC, realizado nos termos do art. 543-C e sob a relatoria do Ministro Luiz Fux, sedimentou o entendimento de que o art. 173, I, do CTN se aplica aos

casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou, quando, a despeito da previsão legal, não há o pagamento, salvo nos casos de dolo, fraude ou simulação.

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

5. Agravo regimental não provido.

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

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

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

No caso do ICMS, em regra, vislumbro que a sua apuração é mensal, com lançamento feito pelo próprio contribuinte e a devida homologação posterior, dos cálculos e do pagamento efetuado, pela autoridade administrativa pertinente.

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

Por tudo exposto, concluo que as ocorrências datadas antes 27/12/2000 não mais poderão ser exigidas pelo fisco da Bahia, porquanto alcançadas pela decadência, prevista no artigo 150, §4º do CTN.

Superada, por maioria, a questão de decadência, passo a análise dos outros argumentos recursais.

Alega que o lançamento é nulo em relação à infração 2, pois, entende que houve desenquadramento da empresa por autoridade incompetente, sendo então pertinente à aplicação do art. 18, I do RPAF/BA. Entendo que tal argumentação não merece guarida, uma vez que, não houve desenquadramento do Contribuinte do SimBahia, mas tão somente, a cobrança do imposto sem os benefícios legais que teria direito se corretamente observasse os regramentos do SimBahia, conforme determinava o RICMS/BA, nos arts. 408-S e seguintes, conforme se lê abaixo:

"Art. 408-S. Quando se constatar qualquer das situações previstas nos arts. 408-L, 408-M, 408-P e 408-R, o imposto será exigido com base nos critérios e nas alíquotas aplicáveis às operações normais, a partir da ocorrência dos fatos que derem causa ao desenquadramento."

Assim, não há que se falar em desenquadramento, de competência de Inspetor Fiscal, e sim no lançamento de impostos consoante o determinado na legislação estadual, no campo de atuação dos Auditores Fiscais. Ou seja, vejo que houve a correta tributação na condição de empresa sob o regime normal relativas as infrações cometidas pelo contribuinte, consoante previsão legal, sem que este perdesse o Regime Especial nas operações posteriores ao lançamento aqui discutido.

Entretanto, devemos nos debruçar quanto à questão levantada pelo n. procurador José Augusto Martins Júnior quanto à nulidade de toda a infração 2 ante a incongruência existente entre o ilícito tributário apontado (não lançamento de documento fiscal nos livros fiscais próprios) com a

inexistência de obrigação de escrituração do livro de apuração de ICMS no regime de tributação especial do contribuinte (SimBahia).

Neste aspecto, entendo que merece acolhida a observação lançada pelo i. Procurador.

O art. 11 da Lei nº 7.357/98, (que instituiu o Regime Simplificado de Apuração do ICMS - SimBahia -, aplicável à microempresa, à empresa de pequeno porte e ao ambulante) assim dispunha:

Art. 11. O regulamento poderá dispensar as pessoas enquadradas no Regime Simplificado de Apuração do ICMS da escrituração de livros, da emissão de documentos e da prestação de informações, total ou parcialmente.

Por sua vez, o art. 408-C, do RICMS/BA vigente à época dos fatos, assim determinava:

Art. 408-C. As microempresas, as empresas de pequeno porte e os ambulantes são dispensados do cumprimento de obrigações tributárias acessórias, exceto quanto às seguintes:

I - inscrição no Cadastro de Contribuintes, a ser requerida mediante o preenchimento do Documento de Informação Cadastral (DIC), Anexo 7, devendo ser feita a devida comunicação à repartição fiscal, através do referido formulário, sempre que ocorrer qualquer alteração dos dados cadastrais ou das características do estabelecimento;

II - arquivamento, em ordem cronológica, durante 5 anos, contados da entrada das mercadorias ou da efetivação dos negócios, observado o disposto no art. 144, dos documentos relativos a:

- a) entradas de mercadorias no estabelecimento;*
- b) saídas de mercadorias efetuadas pelo estabelecimento;*
- c) fretes pagos;*
- d) água, energia elétrica, fax e telefone;*
- e) documentos de aquisição de bens do ativo permanente, bens de uso e materiais de consumo;*
- f) demais comprovantes de despesas;*
- g) atos negociais em geral;*

III - conservação, durante 5 anos, dos livros e documentos fiscais, por parte do contribuinte antes inscrito na condição de contribuinte normal e que vier a ser enquadrado como microempresa, empresa de pequeno porte ou ambulante, observado o disposto no art. 144;

IV - apresentação, anualmente, por parte das microempresas e das empresas de pequeno porte, da Declaração do Movimento Econômico de Microempresa e Empresa de Pequeno Porte (DME), anexo 82, na forma e prazos do art. 335;

V - emissão dos documentos fiscais correspondentes às operações e prestações do estabelecimento, por parte das microempresas e das empresas de pequeno porte;

VI - escrituração:

- a) do livro Registro de Inventário e, em substituição à apresentação da escrita mercantil, do Livro Caixa, com o registro de sua movimentação financeira, inclusive bancária, tratando-se de empresas de pequeno porte e microempresas com Receita Bruta Ajustada superior a R\$ 30.000,00 (trinta mil reais);*

Diante da leitura do inciso VI, 'a' do mencionado artigo, entendemos que as empresas de pequeno porte e microempresas somente eram obrigadas a escriturar o livro de Registro de Inventário e o livro Caixa. Desse modo, não cabe a cobrança ora imputada pela fiscalização de falta de lançamento de documento fiscal nos livros fiscais próprios (livros de Apuração de ICMS, Registro de Entradas, de Registro de Saídas), haja vista a própria legislação vigente à época dos fatos.

Desse modo, diante do art. 18, IV, 'a' c/c art. 19, ambos do RPAF/BA, entendo que não elementos suficientes para identificar com segurança a infração lavrada pela fiscalização.

Infração 2 nula.

Passo à análise do Recurso de Ofício.

Por conta da nulidade da infração 2, entendo que não cabe análise quanto à desoneração feita pela primeira instância, uma vez que, o vício aqui reconhecido açambarca todas as considerações alinhavadas pelo n. Julgadores de piso. Diante disto, resta prejudicada a análise do Recurso de Ofício.

Pelo todo exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário e restando PREJUDICADA a análise do Recurso de Ofício, modificando a Decisão recorrida em relação à infração 2, julgada *Nula* e mantendo inalterada quanto à infração 1, no valor de R\$26.849,20.

VOTO VENCEDOR (Preliminar de decadência)

Em que pese o posicionamento do ilustre relator, e a qualidade de seu voto, não concordo com o mesmo, diante das razões que passo a expor, embora reconheça que a discussão sobre o tema é bastante ampla, tem ensejado acaloradas discussões, diante do fato de tratar-se de matéria polêmica até entre os nossos mais doutos tributaristas, possibilitando a existência de farto material doutrinário, todavia, está longe de acabar.

Impende afirmar-se que a decadência cessa o direito de constituir o crédito através do ato administrativo do lançamento. O crédito tributário perde o seu conceito abstrato somente quando a autoridade administrativa formaliza o direito a esse crédito através da emissão do lançamento. Procedida tal formalização do lançamento com a devida ciência ao sujeito passivo do mesmo, não se fala mais de decadência, pois o direito de constituir o crédito já foi feito e notificado.

Verificado o nascimento da obrigação tributária com a ocorrência do fato gerador, é imperioso à administração, a realização de um ato que a individualize, caracterizando o fato e a identificação da matéria tributável, indicando o sujeito passivo vinculado à relação jurídica valorando a prestação pecuniária, mediante procedimento administrativo regular. Tal ato representa-se pelo lançamento tributário, consoante definido pelo Código Tributário Nacional (CTN), artigo 142:

“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”,

Na definição de Eduardo de Moraes Sabbag (Elementos do Direito. Direito Tributário. 8ª edição, São Paulo, Premier Máxima, 2007, página 214), “é ato documental de cobrança, por meio do qual se declara a obrigação tributária nascida do fato gerador”.

O CTN elenca três espécies de lançamento, que são: o lançamento por declaração, o lançamento de ofício e o lançamento por homologação. A nós interessarão apenas estes dois últimos.

Fala-se em lançamento de ofício quando o próprio Fisco, de posse das informações necessárias para efetuar o lançamento, o faz por si, sem qualquer contribuição por parte do contribuinte. Já no lançamento por homologação ocorre nos casos em que a lei determina o pagamento antecipado pelo sujeito passivo, na época em que nasce o fato gerador. Esse pagamento é feito antes de constituído o crédito pelo sujeito ativo, isto é, ainda não há lançamento, mas o sujeito passivo se antecipa e recolhe o valor do tributo com base nos critérios (base de cálculo, alíquota etc.) estabelecidos na lei respectiva. A Fazenda Pública tem o direito de, posteriormente, verificar se aquele pagamento correspondeu à verdade.

Observe-se que o lançamento, na forma do artigo 142 do CTN, 1ª parte, é ato privativo da autoridade administrativa. Logo, se vislumbra a necessidade de haver ulterior homologação pelo Fisco no lançamento por homologação, a despeito da conduta do contribuinte ser essencial na modalidade em tela.

Aparentemente, o lançamento por homologação seria aquele realizado pelo contribuinte, tendo em vista que ele próprio noticia o fato gerador que praticou, quantifica o valor devido e o recolhe ao erário. Todavia, em harmonia com o artigo 142 do CTN acima mencionado, entendo que o lançamento, nessa modalidade, somente se aperfeiçoa com a homologação do Fisco, uma vez que é competência privativa deste.

Assim, a partir da ocorrência do fato gerador, a autoridade tributária disporia de cinco anos para conferir o procedimento prévio realizado pelo sujeito passivo no lançamento por homologação. Caso isso não ocorra, afigura-se a homologação tácita, e, conseqüentemente, extinção da obrigação tributária, condicionada ao regular e total recolhimento do tributo.

Contudo, nesse procedimento de verificação dos dados apresentados pelo sujeito passivo, pode ocorrer de o Fisco entender que houve omissões ou inexatidões, em ordem a concluir que o tributo foi recolhido a menor. Lembrando que isso deve ser feito no prazo para a homologação, sob pena de perda do direito de cobrar eventuais diferenças.

Essas diferenças, se verificadas, deverão ser objeto de lançamento de ofício. Nessa esteira, assim dispõe o inciso V do artigo 149 do CTN:

“Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...)

V – quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte (lançamento por homologação”).

Parte da doutrina entende que a lei trata da notificação do efetivo lançamento, isto é, o pronunciamento da Fazenda Pública traduz-se em “notificado do lançamento”. Com a devida vênia, não concordo com tal argumentação, diante do fato de que aos termos do § 4º do artigo 150 do CTN, cuja aplicação é defendida pela relatora, reúno a redação do artigo 173 e parágrafo do mesmo diploma que impõe:

“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;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento”.

Diz, então, o parágrafo único do artigo 173 que o direito de constituir o crédito extingue-se a contar da data em que tenha sido iniciada a respectiva constituição pela notificação de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Ora, como apurar se o pagamento antecipado realizado pelo contribuinte foi total ou parcial sem que haja ação fiscal preliminar, devidamente notificada ao contribuinte? Pois o pronunciamento da Fazenda Pública nada mais é do que a comunicação formal de que estão sendo tomadas medidas preparatórias indispensáveis ao lançamento, através de uma ação fiscal.

Um dos pontos que a doutrina ataca é a de que o artigo 173 do CTN trata somente da decadência relativa aos lançamentos de ofício, tendo em vista de que o artigo 150 já trata da decadência dos lançamentos por homologação. Com a devida vênia, discordo de tal entendimento. Em nenhum momento o CTN esclarece que o artigo 173, se encontra no capítulo das extinções do crédito tributário, trata **somente** de lançamentos de ofício. Além disso, o artigo 150 encontra-se inserido no capítulo sobre a constituição do crédito tributário, trata, pois, do lançamento por homologação, e não de decadência como modalidade de extinção do crédito tributário.

Analisando o artigo 150 do CTN em seu § 4º, entendo que ele está a se referir ao lapso de tempo para ser promovida a homologação do lançamento, ao dispor que “*se a lei não fixar prazo à*

homologação, será ele de cinco anos”. Não está, portanto, a dar prazo à decadência, a essa modalidade de extinção do direito de constituir o crédito, pois se assim fosse não poderia haver outra lei a fixar prazo diferenciado, pois esbarraria aos próprios termos do CTN, conforme prevê o artigo 170 desse diploma legal. Um ente político pode estabelecer outro prazo, em sua lei, para a homologação do lançamento, todavia, em qualquer hipótese, não pode alterar o prazo decadencial fixado no art. 170, que não abre qualquer possibilidade a esse respeito.

Logo, o artigo 150, § 4º trata somente do prazo limite pelo qual a homologação, se não foi expressa, passa a ser entendida como aceita tacitamente. Dessa forma, poderíamos afirmar que para o lançamento por homologação, inexistiria decadência.

Acaso o Fisco não homologue expressamente e venha a apurar uma diferença a pagar pelo sujeito passivo, o lançamento dessa diferença não é mais “lançamento por homologação”, mas, sim, lançamento de ofício. Aqui, não se fala mais em lançamento por homologação, quando o ato administrativo de lançar foi, exclusivamente, através da autoridade administrativa competente para tal, nos termos previstos no artigo 149 do CTN.

Desse modo, entendo que a decadência está amparada somente nas disposições contidas no artigo 173, que estabelece as seguintes regras de contagem de prazo: a) do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, regra esta que serve para todos os tributos quando a modalidade de lançamento utilizada é de ofício ou declaratória, inclusive aquela que, originalmente, seria de homologação, mas passou a ser de ofício. Neste caso, a decadência começa a contar do primeiro do exercício seguinte ao fato gerador, não importando o mês em que ocorreu; b) da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado, vez que a anulação do lançamento anterior, por evidência, é administrativa, e efetivada pela verificação de algum erro, reclamado pelo sujeito passivo ou constatado de ofício pela administração. Neste caso, a decadência passa a contar da decisão definitiva em processo administrativo da anulação do lançamento anterior, sendo necessário formalizar outro lançamento e notificar do ato o sujeito passivo dentro do prazo de cinco anos; e c) previsto no parágrafo único do referido artigo, da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Este raciocínio não é tão fantasioso nem absurdo quanto poderia parecer à primeira vista. Luciano Amaro (Direito Tributário Brasileiro, 7ª edição, São Paulo, Ed. Saraiva, 2001, páginas 391/2) a respeito, entende que:

“O lançamento por homologação não é atingido pela decadência, pois, feito o pagamento (dito ‘antecipado’), ou a autoridade administrativa anui e homologa expressamente (lançamento por homologação expressa) ou deixa transcorrer, em silêncio, o prazo legal e, dessa forma, anui tacitamente (lançamento por homologação tácita). Em ambos os casos, não se pode falar em decadência (do lançamento por homologação), pois o lançamento terá sido realizado (ainda que pelo silêncio).

O que é passível de decadência é o lançamento de ofício, que cabe à autoridade realizar quando constante omissão ou inexatidão do sujeito passivo no cumprimento do dever de ‘antecipar’ o pagamento do tributo. Se o sujeito passivo ‘antecipa’ o tributo, mas o faz em valor inferior ao devido, o prazo que flui é para a autoridade manifestar-se sobre se concorda ou não com o montante pago; se não concordar, deve lançar de ofício, desde que faça antes do término do prazo cujo transcurso implica homologação tácita. Assim, o prazo, após o qual se considera realizado tacitamente o lançamento por homologação, tem natureza decadencial (...), pois ele implica a perda do direito de a autoridade administrativa (recusando a homologação) efetuar o lançamento de ofício. O que é passível de decadência, pois, é o lançamento de ofício, não o lançamento por homologação”.

E tanto é assim, intrincada a questão, que até mesmo observamos o entendimento jurisprudencial até mesmo no Superior Tribunal de Justiça (STJ), da tese do denominado “cinco mais cinco”, como, por exemplo, no julgamento do Recurso Especial nº 58.918-5-RJ, relatado pelo Ministro Humberto Gomes de Barros, cuja ementa segue transcrita:

“TRIBUTÁRIO – CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA– CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO – DECADÊNCIA – PRAZO (CTN ART. 173).

I – O Art. 173, I do CTN deve ser interpretado em conjunto com seu Art. 150, § 4º.

II – O termo inicial da decadência prevista no Art. 173, I do CTN não é a data em que ocorreu o fato gerador.

III – A decadência relativa ao direito de constituir crédito tributário somente ocorre depois de cinco anos, contados do exercício seguinte àquele em que se extinguiu o direito potestativo de o Estado rever e homologar o lançamento (CTN, Art. 150, § 4º).

IV – Se o fato gerador ocorreu em outubro de 1974, a decadência opera-se em 1º de janeiro de 1985”

Digno de registro é a decisão do Supremo Tribunal Federal (STF), ao apreciar o Recurso Especial nº 566621, entendeu ser o prazo de dez anos aquele para pleitear a restituição de tributo, cuidando-se de tributo sujeito a lançamento por homologação.

Tal julgamento analisava a constitucionalidade da segunda parte do artigo 4º da Lei Complementar nº 118/2005, que determinou a aplicação retroativa do seu artigo 3º, norma que, ao interpretar o artigo 168, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN), fixou em cinco anos, desde o pagamento indevido, o prazo para o contribuinte buscar a repetição de indébitos tributários (restituição) relativamente a tributos sujeitos a lançamento por homologação.

Assim, há de perquerir como ficaria o princípio da isonomia, onde a Fazenda Pública, ficaria na obrigação de restituir o imposto pago indevidamente em dez anos, e quando da contagem de prazo para a constituição do crédito tributário, amarrada à redação do artigo 150, § 4º do CTN?

Frente a tais argumentos, e contrariamente ao entendimento exposto no voto do ilustre relator, entendo que o pleito do Recorrente não pode ser acolhido, sendo mantido o lançamento na sua inteireza.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria quanto à preliminar de decadência, com voto de qualidade do presidente e, por unanimidade, considerar **PREJUDICADO** o Recurso de Ofício interposto e **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 157064.0001/05-8, lavrado contra **DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS SOUZA MATOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$26.849,20**, acrescido da multa de 50%, prevista no art. 42, I, da Lei nº 7014/96 e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Preliminar de decadência) – Conselheiros(as): Valtercio Serpa Júnior, Mônica Maria Roters, e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

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

Sala das Sessões do CONSEF, 27 de março de 2013.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL – RELATOR/VOTO VENCIDO
(Preliminar de decadência)

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – VOTO VENCEDOR
(Preliminar de decadência)

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS