

**PROCESSO** - A. I. N° 206921.0008/09-0  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e EXCELER COMERCIAL LTDA.  
**RECORRIDOS** - EXCELER COMERCIAL LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 3<sup>a</sup> JJF n° 0024-03/12  
**ORIGEM** - INFAS ATACADO  
**INTERNET** - 20.05.2013

### 3<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF N° 0177-13/13

**EMENTA:** ICMS. 1. ENTRADA DE MERCADORIA. FALTA DE CONTABILIZAÇÃO. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES NÃO REGISTRADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A falta de registro de entradas de mercadorias indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com Recursos não contabilizados decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não registradas. Item parcialmente subsistente. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO NO REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIAS NÃO TRIBUTÁVEIS. Ausência das notas fiscais nos autos inquia de nulidade o lançamento do crédito tributário. Item nulo. 3. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE: a) BENS PARA O ATIVO PERMANENTE. Item subsistente em parte, após análises das razões defensivas; b) MATERIAIS DE CONSUMO. Comprovado tratar-se de brinde. Item insubsistente. 4. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PAGAMENTO DO IMPOSTO EFETUADO A MENOS. Comprovado tratar-se de aquisição para consumo próprio. Item insubsistente. 5. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL DE MERCADORIA PARA COMERCIALIZAÇÃO. ADOÇÃO DO REGIME NORMAL DE APURAÇÃO DO IMPOSTO. MULTA. Falta de previsão legal, à época, para aplicação da penalidade. Item insubsistente. 6. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. FALTA DE COMPROVAÇÃO DA ENTRADA DA MERCADORIA NO ESTABELECIMENTO. Lançamento efetuado com incerteza da irregularidade apurada. Item nulo. Rejeitada a preliminar de decadência. Mantida a Decisão recorrida. Recursos NÃO PROVIDOS. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso de Ofício em razão da Decisão, proferida através do Acórdão n° 0024-03/12, ter desonerado o sujeito passivo de parte do débito lhe imputado, consoante determina o art. 169, I, “a”, do RPAF/99, e de Recurso Voluntário interposto pelo autuado que inconformado com a referida Decisão, tempestivamente, apresenta a peça recursal respaldado no art. 169, I, “b”, do RPAF/99.

O Auto de Infração foi lavrado para exigir o débito de R\$ 72.484,07, em razão da constatação de sete irregularidades, sendo todas objeto do Recurso de Ofício e do Recurso Voluntário as infrações 1 e 3, a seguir descritas:

INFRAÇÃO 1 - Omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de entradas de mercadorias não registradas, referente a notas fiscais resgatadas no CFAMT e junto a fornecedores – SINTEGRA, no período de janeiro/2004 a dezembro/2005, com ICMS exigido no montante de R\$ 60.984,95 e multa de 70 %.

INFRAÇÃO 2 - Multa no valor de R\$ 543,61, correspondente ao percentual de 1% sobre o valor comercial das mercadorias não tributáveis entradas no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal. Notas fiscais resgatadas no CFAMT e junto a fornecedores – SINTEGRA, nos meses de março, abril e agosto de 2004; março, maio, junho e dezembro de 2005.

INFRAÇÃO 3 - Deixou de recolher ICMS, no valor de R\$ 5.263,30, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do estabelecimento. Notas fiscais resgatadas no CFAMT e junto a fornecedores – SINTEGRA, referentes aos meses de abril, agosto, maio e dezembro de 2005.

INFRAÇÃO 4 - Deixou de recolher ICMS, no valor de R\$ 113,40, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias de outras unidades da Federação destinadas ao consumo do estabelecimento. Notas fiscais resgatadas no CFAMT e junto a fornecedores – SINTEGRA, referente ao mês de dezembro de 2005.

INFRAÇÃO 5 - Recolhimento efetuado a menos do ICMS por antecipação, no valor de R\$ 1.332,91, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias de outras unidades da Federação, enquadradas na substituição tributária, relacionadas no anexo 88 do RICMS/BA. Notas fiscais resgatadas no CFAMT e junto a fornecedores – SINTEGRA, referentes aos meses de setembro, outubro e novembro de 2004; janeiro, maio agosto setembro e outubro de 2005.

INFRAÇÃO 6 - Multa percentual de 60% sobre o ICMS que deveria ter sido pago por antecipação parcial, no valor de R\$ 2.494,06, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, adquiridas para fins de comercialização, devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente. Notas fiscais resgatadas no CFAMT e junto a fornecedores – SINTEGRA, nos meses de março, julho, agosto e setembro de 2004; janeiro, abril, julho, agosto, outubro e dezembro de 2005.

INFRAÇÃO 7 - Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$ 1.751,84, por não haver entrado a mercadoria no estabelecimento ou o serviço não ter sido prestado, nos meses de maio, julho, setembro, novembro e dezembro de 2005.

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração Procedente em Parte, no valor de R\$ 14.016,04, após rejeitar a preliminar de nulidade por entender que o lançamento de ofício está revestido das formalidades legais, como também que não havia operado a decadência do prazo para o lançamento do tributo, quando da lavratura do Auto de Infração, conforme previsto no art. 28, § 1º, e 107-B, § 5º, da Lei nº 3.956/81 (COTEB), diante dos seguintes entendimentos de mérito:

Em relação à infração 1, a JJF concluiu pela subsistência parcial da exação, no valor de R\$ 11.011,87, após exclusão das notas fiscais não localizadas, conforme demonstrativo retificado pelo autuante, após a realização da diligência fiscal, às fls. 257 a 259 dos autos.

Quanto à infração 2, a JJF concluiu que, embora a diligência fiscal não tenha comprovado o registro das notas fiscais objeto da autuação, a falta das respectivas cópias no processo constitui cerceamento do direito de defesa, da comprovação do fato e do valor exigido, sendo nulo este item.

Inerente à infração 3, o autuante analisou as alegações defensivas, refez os cálculos e apurou o débito remanescente de R\$ 3.004,17 (fl. 300), o qual foi acatado pela JJF que salientou, em relação ao crédito fiscal referente à Nota Fiscal nº 17481, que deverá o contribuinte requerer compensação quando da quitação do débito ou restituição do indébito na forma prevista nos artigos 75 a 78 do RPAF/99 e 33 da Lei nº 7.014/96.

No tocante à infração 4, a JJF concluiu que não cabe a exigência da diferença de alíquotas, visto que, se o autuado não realizou a escrituração com débito do imposto, relativo à aquisição de diversos bens destinados à distribuição como brindes aos seus clientes e funcionários, deveria ser exigido o imposto relativo a operações tributadas consideradas como não tributadas, não podendo dar o tratamento de material de consumo como fez o autuante. Exigência insubstancial.

Quanto à infração 5, a JJF concluiu ser insubstancial a exigência relativa ao recolhimento efetuado a menos do ICMS por antecipação, haja vista que o autuante, após considerar as alegações defensivas, constatou que se trata de aquisição de carne bovina para consumo próprio e não para comercialização.

Em relação à infração 6, concluiu a JJF que a multa percentual aplicada sobre o ICMS que deveria ter sido pago por antecipação parcial, com saída posterior tributada normalmente, só passou a viger a partir de 28 de novembro de 2007. Como o débito exigido se refere aos exercícios de 2004 e 2005, não se aplica ao presente caso, sendo a exação insubstancial.

No que diz respeito à infração 7, foi realizada diligência fiscal por estranho ao feito, tendo o diligente informado que não conseguiu localizar nenhuma das notas fiscais relacionadas no demonstrativo à fl. 74; que todas elas estão escrituradas no livro Registro de Entradas, conforme se pode observar às fls. 332 a 413 dos autos, e quanto às razões de ter sido efetuada a cobrança do imposto em relação a tais notas fiscais, disse que somente o autuante poderia responder. Assim, a JJF aduziu que, no caso em exame, não ficou caracterizado nos autos o motivo que levou o autuante a concluir que as mercadorias não entraram no estabelecimento ou quais as circunstâncias que comprovam tais conclusões. Aduz o órgão julgador que, se o fato apurado pelo autuante refere-se à falta de apresentação dos documentos comprobatórios do direito aos créditos fiscais escriturados, o fulcro da autuação seria outro do imputado de utilização indevida de crédito fiscal por não haver entrado a mercadoria no estabelecimento ou o serviço não ter sido prestado. Diante da imprecisão na descrição da infração e caracterização da irregularidade apontada, a JJF concluiu pela nulidade do lançamento para que, mediante nova ação fiscal, seja renovado o procedimento a salvo dos vícios.

Por fim, a JJF recorreu de ofício a uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF.

No Recurso Voluntário, às fls. 469 a 482, o recorrente aduz que, após a impugnação administrativa, foram feitas diversas diligências tendo, em consequência, o colegiado de primeira instância julgado as infrações 2, 4, 5 e 6 improcedentes e a infração 7 nula. Já as infrações 1 e 3 foram julgadas parcialmente procedentes nos valores respectivos de R\$ 11.011,87 e R\$ 3.004,17.

Em seguida, reitera que operou a decadência quanto aos créditos supostamente nascidos de fato geradores ou infrações cometidas até 18/09/2004, do que cita o art. 150, § 4º, do CTN.

No mérito, quanto à infração 1, o recorrente repete sua alegação defensiva de que a exação é insubstancial, pois as mercadorias entradas sem o devido registro não são sujeitas ao pagamento de ICMS nas operações internas, em função de norma tributária estadual determinar a redução de 100% da base de cálculo. Aduz que, apesar da diligência realizada, permaneceu o equívoco, uma vez que o diligente tratou apenas de excluir as notas fiscais do CFAMT e SINTEGRA não localizadas e que não se encontravam no PAF, mesmo assim quanto aos valores relativos à multa de 1% e não em relação aos valores relativos ao tributo, que compõem o objeto da infração 1. Aduz, ainda, existir outras notas fiscais que deveriam ter sido excluídas da cobrança e não foram. Assim, entende que se deve excluir da exação fiscal os valores concernentes às notas fiscais relacionadas às fls. 474 e 475 dos autos, indicadas como não tributadas ou com redução de 100% da base de cálculo.

Diz que cumpre, subsidiariamente, registrar que, mesmo que fosse cobrado o ICMS nas operações de saídas das aludidas mercadorias, haveria de se considerar o crédito fiscal da entrada da mercadoria no estabelecimento, sob pena de violar a regra da não-cumulatividade.

Alega, ainda, que o autuante impôs também a tributação na saída de embalagens, detectadas pela captura de nota fiscal de entrada no estabelecimento, haja vista que tais mercadorias, a rigor, não são vendidas isoladamente, mas como parte integrante da mercadoria final do estabelecimento. Logo, a entrada das embalagens não poderia ser tomada como representativa de operação posterior de saída como fato gerador do ICMS, devendo ser excluída da base de cálculo da infração 1 o valor concernente a Nota Fiscal nº 4510.

Em relação à infração 3, o recorrente aduz que a exigência do ICMS decorre da diferença de alíquotas na aquisição interestadual de bens destinados ao ativo fixo, cujo valor foi corrigido diante das alegações de defesa. Entretanto, embora o autuante tenha detectado um crédito de R\$ 286,00 na Nota Fiscal nº 17481, não utilizou esse valor em abatimento sobre as demais operações que entendeu não ter sido recolhido o diferencial de alíquota, apesar de reconhecer a procedência da alegação, sob a justificativa de que não tem autonomia para concessão de crédito, devendo o contribuinte solicitar a compensação ou restituição. Assim, requer a consideração desse crédito, oriundo da própria operação em que se pretende tributar.

Em seguida, o recorrente passa a tecer considerações acerca do caráter confiscatório das multas de 70% e 60% sobre o valor do imposto, por ser nitidamente excessivas, confiscatórias e desarrazoadas, do que cita entendimento do STF e doutrinário de que as sanções pecuniárias consubstanciadas nas multas fiscais estão também submetidas ao princípio constitucional do não-confisco, da proporcionalidade e da capacidade contributiva, para afinal requerer a exclusão das multas aplicadas.

Por fim, requer o Provimento do Recurso administrativo a fim de julgar improcedente o Auto de Infração.

Às fls. 488 a 492, a PGE/PROFIS opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, pois, da análise das razões expendidas no Recurso Voluntário, considera ausentes argumentos jurídicos capazes de provocar revisão do Acórdão recorrido, já que, preambularmente, a alegação versando sobre a constitucionalidade da multa não poderá ser apreciada pelo CONSEF, em face dos termos do art. 167, II, do RPAF/BA. Frisa que o princípio constitucional que veda a criação de tributo, com efeito, confiscatório não alcança as multas, eis que as mesmas possuem natureza jurídica diversa do tributo. São autênticas sanções impostas ao contribuinte com função nitidamente educativa. Afirma que a multa aplicada está expressamente prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96.

Quanto à alegação de decadência do crédito tributário exigido no lançamento tributário, opina que deverá ser afastada em face dos termos da legislação tributária vigente, pois o art. 107 do COTEB, em conformidade com a previsão do § 4º do art. 150 do CTN, prevê o início do prazo decadencial como sendo o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador. Portanto, o prazo decadencial em relação aos fatos geradores de 2004 teve início em primeiro de janeiro de 2005 e que após cinco anos, verifica-se que a autuação que foi lavrada em 15/09/2009, com intimação do sujeito passivo em 18/09/2009, conforme documento à fl. 4, ocorreu dentro do prazo legal, devendo ser afastada a alegação de decadência. Salienta, ainda, que na hipótese em tela, o contribuinte não recolheu o tributo e a fiscalização realizou o lançamento de ofício, sendo por via de consequência aplicável o art. 173, I, do CTN, o qual determina que o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Ressalta que, na tentativa de descharacterizar a infração 1, o contribuinte aduz questões ultrapassadas, eis que a diligência fiscal (fls. 414/416) saneou o processo excluindo as notas fiscais que não foram acostadas aos autos, não tendo sido cobrado o imposto nem a multa de 1%, conforme comprova o demonstrativo fiscal às fls. 257/259 e o teor da Resolução de fls. 456 e 457 dos autos.

Diz que carece de respaldo jurídico a argüição de insubsistência da infração 1 em razão do salmão não estar sujeito ao pagamento do ICMS nas operações internas, pois tal circunstância não provoca alteração no nascimento do fato gerador da obrigação tributária, descrito nesta infração,

uma vez que é indiferente se a mercadoria discriminada na nota fiscal objeto da autuação é tributável ou não, visto que as operações objeto da exigência do imposto não são exatamente as entradas omitidas (apurada por meio do CFAMT), mas sim, por presunção legal, as operações de saídas anteriores tributáveis não registradas, as quais geraram recursos financeiros (não escriturados) utilizados para pagar as aquisições relacionadas às notas fiscais objeto do CFAMT, não tendo o recorrente elidido a presunção legal.

No que concerne ao pedido de exclusão da base de cálculo do ICMS do valor relativo à entrada de material de embalagens, o opinativo da PGE/PROFIS é de que o valor não deverá ser excluído, haja vista que se trata de mercadorias relacionadas às atividades desenvolvidas pela empresa, fazendo jus, inclusive, ao crédito relativo às aquisições ou recebimentos.

Por fim, aduz falecer de consistência jurídica a argüição de desconsideração do crédito fiscal alusivo à Nota Fiscal nº 17481, porquanto restou evidenciado no novo demonstrativo fiscal, elaborado pelo autuante, que o crédito é oriundo da própria operação em que se pretende formalizar a exigência fiscal, logo, caberá ao contribuinte requerer compensação quando da quitação do débito ou pedido de restituição do indébito, de acordo com os termos previstos nos artigos 75 a 78 do RPAF/99 e do art. 33 da Lei nº 7.014/96.

## VOTO

Trata-se de Recurso de Ofício por ter a Decisão recorrida exonerado o sujeito passivo de parte dos débitos originalmente exigidos nas infrações 1 e 3, e do total dos débitos reclamados nas infrações 2, 4, 5, 6 e 7, do lançamento de ofício, conforme previsto no art. 169, I, “a”, do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, como também de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão da 1<sup>a</sup> instância, em relação às infrações 1 e 3 do Auto de Infração.

De início, quanto ao Recurso de Ofício, no que tange à infração 1, na qual se exige o imposto por presunção legal de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, prevista no art. 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96, por se constatar entradas de mercadorias não registradas no estabelecimento do contribuinte, verifica-se que os valores exigidos com base nos levantamentos originais foram revisados e reformados por preposto fiscal estranho ao feito, às fls. 257 a 259 dos autos, sendo excluídos do ICMS exigido os valores relativos às notas fiscais cujas cópias não constavam nos autos, haja vista que, conforme concluiu a Decisão recorrida, não há comprovação do fato e da base de cálculo do imposto exigido, constituindo cerceamento do direito de defesa. Assim, acertadamente, remanesceu o débito relativo às Notas Fiscais de nºs: 55827, 153823, 34915, 36476, 38009, 38889, 42251, 43711, 637, 50118, 51236, 158175, 4642, 4510, 4908 e 13682, constantes nos autos conforme demonstrativo à fl. 256, consoante apurado na coluna “Revisão p/ Tributadas ICMS”, no valor de R\$ 11.011,87, às fls. 258 e 259 dos autos, cujo entendimento acompanho.

Inerente à infração 2, na qual se exige a multa de 1% sobre o valor comercial das mercadorias não tributáveis entradas no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal, a Decisão recorrida, acertadamente, concluiu não ser cabível a exigência fiscal, pois, embora não tenha se comprovado o correspondente registro na escrita fiscal do contribuinte das notas fiscais arroladas às fls. 23 a 25 dos autos, relativas à coluna “Multa (1%) não Tributadas”, a falta das respectivas cópias das notas fiscais no processo constitui cerceamento do direito de defesa, além de não se ter a comprovação do fato e do valor exigido. Assim, julgo nula esta infração com base no art. 18, IV, “a”, do RPAF/99, por falta de elementos que determinem com segurança o cometimento da infração, do que concordo.

No tocante à infração 3, na qual se exige ICMS decorrente da diferença de alíquotas na aquisição de bens destinados ao ativo fixo, conforme demonstrativo à fl. 55, a Decisão recorrida acertadamente acatou o novo demonstrativo elaborado por preposto fiscal estranho ao feito, à fl. 300 dos autos, no valor remanescente de R\$ 3.004,17, após as devidas considerações das alegações de defesa, a exemplo de alíquota de origem de 12% e não de 7%, relativo à Nota Fiscal nº 118298; exclusão de valor correspondente à reposição em garantida (Nota Fiscal nº 22099), do que acolho.

Em relação à infração 4, inerente à exigência do ICMS decorrente da diferença de alíquotas na aquisição de mercadorias destinadas ao consumo do estabelecimento, referente à nota fiscal nº 176, conforme demonstrativo à fl. 55 dos autos, a Decisão recorrida concluiu acertadamente pela improcedência da exigência, visto que se trata de brinde (boné) que não se destina a comercialização do contribuinte, mas, sim, a distribuição gratuita a consumidor ou usuário final, nos termos do art. 564 do RICMS/97, com direito ao crédito fiscal na entrada da mercadoria, cuja saída deve ser tributada, conforme art. 565, I e II, do RICMS/BA, vigente à época, não cabendo o mesmo tratamento de material de consumo, ou seja, a exigência do ICMS decorrente de diferença de alíquotas interna e interestadual, do que concordo.

Quanto à infração 5, na qual se exige o recolhimento a menos do ICMS por antecipação nas aquisições de carnes, conforme demonstrativos às fls. 56 a 63 dos autos, tendo o autuado alegado que não comercializa tal produto, sendo o mesmo adquirido para consumo próprio, não se configurando a hipótese prevista, à época, no art. 125, II, "b", c/c os arts. 61 e 371 do RICMS/BA, cuja alegação foi acatada pelo preposto fiscal que prestou a informação fiscal, às fls. 297 e 298 dos autos, a Decisão recorrida, considerando a alegação defensiva e a informação fiscal, concluiu pela improcedência da exação já que, de acordo com o art. 355, VII, do RICMS/BA, vigente à época, não é devida a antecipação do ICMS nas operações internas e nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas a consumidor final, do que concordo, pois, considerando que foi acatado pelo preposto fiscal que tais aquisições destinavam-se a consumo próprio, o que é corroborado em razão das espaçadas aquisições e pela alegação defensiva de inexistência de notas fiscais de saída destas mercadorias (não contestada pelo preposto fiscal), como também pela ausência das notas fiscais de aquisição nos autos, tal exigência não deve subsistir.

Referente à infração 6, na qual se exige a multa de 60% sobre a antecipação parcial que deveria ter sido paga, inerente às mercadorias com saída posterior tributada normalmente, conforme demonstrativos às fls. 65 a 73, relativo ao período de março/2004 a dezembro/2005, a Decisão recorrida concluiu pela improcedência da exigência por entender que a aplicação da penalidade só é aplicável após a edição da norma que modificou o texto originário, ou seja, com a nova redação dada pela Lei nº 10.847, de 27/11/2007. De fato, esta penalidade para a hipótese acima, relativa à antecipação parcial, prevista no art. 42, II, "d", c/c o § 1º, da Lei nº 7.014/96, só passou a viger a partir 28 de novembro de 2007, com a inserção da expressão "*inclusive por antecipação parcial*". Assim, por não haver a previsão legal para aplicação de tal *penalidade*, à época dos fatos geradores, a simples aplicação da multa é insubstancial.

Por fim, no que diz respeito à infração 7, relativa à acusação de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS por não haver entrado a mercadoria no estabelecimento, consoante demonstrado à fl. 74 dos autos, concordo com a Decisão recorrida de que ficou comprovado, através da diligência efetuada (fl. 416), que todas as notas fiscais elencadas estão escrituradas no livro Registro de Entradas, como se pode observar às fls. 332 a 413 dos autos, não restando caracterizado nos autos o motivo que levou o autuante a concluir que as mercadorias não entraram no estabelecimento e quais as circunstâncias que comprovam tal conclusão. Registra a JJF que, se o fato apurado pelo autuante refere-se à falta de apresentação dos documentos comprobatórios do direito aos créditos fiscais escriturados, o fulcro da autuação seria outro, cuja mudança não seria admitida no presente lançamento tributário. Assim, diante da imprecisão na descrição da infração e caracterização da irregularidade apontada, a JJF acertadamente concluiu pela nulidade desta infração, do que me alinho.

Em seguida, da análise das razões do Recurso Voluntário, inicialmente deixo de acatar a alegação de que os lançamentos com data de ocorrência até 18/09/04 foram atingidos pelo instituto da decadência, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, pois, decorrente de previsão legal citado dispositivo, o qual dispõe que "*Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador...*", a legislação pertinente no Estado da Bahia, insita no art. 107-B da Lei. nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia - COTEB), em consonância com o previsto no artigo 173, inciso I, do CTN, fixou o *primeiro dia do exercício*

seguinte ao da ocorrência da hipótese tributária de incidência como o momento a partir do qual se iniciaria a contagem do prazo decadencial para constituição do respectivo crédito tributário. Assim, quando da lavratura do Auto de Infração, em 15.09.2009, não havia operado a decadência do direito de a Fazenda Estadual constituir o crédito tributário relativo aos fatos geradores do exercício de 2004, cujo termo final seria em 31/12/2009.

Ademais, devo ressaltar que, embora o § 4º do artigo 150 do CTN estabeleça que o prazo decadencial, em relação aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, deva ser contado a partir da ocorrência do fato gerador, a doutrina tem entendido que tal prazo está relacionado com o imposto que foi efetivamente antecipado pelo contribuinte e oferecido à Fazenda Pública, o qual, após decorridos cinco anos previstos legalmente, é aceito pelo sujeito ativo da relação tributária. Porém, tal entendimento não se pode aplicar quanto à operação e lançamento em que o contribuinte deixa de oferecer a tributação, levando o Fisco a recuperá-lo mediante lançamento de ofício. Tal conclusão não pode ser diferente, já que se não houve lançamento e, consequentemente, oferecimento à tributação, não se pode falar em “*tributos sujeitos ao lançamento por homologação*”, como ocorreu no caso concreto em que o contribuinte, por presunção legal, omitiu receitas de vendas e a utilizou para aquisição de mercadorias não registradas (infração 1) e deixou de recolher o ICMS decorrente da diferença de alíquotas (infração 3), pois, conforme bem salientou a PGE/PROFIS, na hipótese em tela, o contribuinte não recolheu o tributo e a fiscalização realizou o lançamento de ofício, sendo por via de consequência aplicável o art. 173, I, do CTN, o qual determina que o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

No tocante à alegação de que as multas aplicadas têm caráter confiscatório e são desarrazoadas, devo salientar que este órgão julgador carece de competência para declarar a constitucionalidade argüida pelo recorrente, nos termos do art. 167, I, do RPAF/BA, conforme bem pontuou o opinativo da PGE/PROFIS, como também que tais penalidades de 60% e 70% são previstas para o caso das irregularidades apuradas, consoante art. 42, incisos II, “f”, e III, da Lei nº 7.014/96, cabendo à autoridade julgadora cumpri-la.

Quanto às razões de mérito, relativas à infração 1, descabe a alegação do sujeito passivo de que as mercadorias adquiridas estão sujeitas a redução de 100% da base de cálculo nas operações internas ou que se tratam de materiais de embalagens, pois, como bem salientou o Parecer da PGE/PROFIS, é indiferente se a mercadoria discriminada na nota fiscal objeto da autuação é tributável ou não, visto que as operações objeto da exigência do imposto não são exatamente as entradas omitidas (apurada por meio do CFAMT), mas sim, por presunção legal, as operações de saídas anteriores tributáveis não registradas e não oferecidas à tributação, as quais geraram Recursos financeiros utilizados para pagar as aquisições relacionadas às mercadorias entradas e registradas, não tendo o recorrente elidido a presunção legal prevista no art. 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96.

No que concerne à alegação de que haveria de se considerar o crédito fiscal da entrada da mercadoria no estabelecimento, sob pena de violar a regra da não-cumulatividade, há de se reiterar que não se exige o ICMS sobre estas mercadorias, mas, sim, da omissão de *operações de vendas anteriores* de mercadorias tributadas, cuja receita omissa serviu de suporte para o desembolso financeiro nas compras das mercadorias entradas no estabelecimento, porém não escrituradas, apuradas através das notas fiscais colhidas pelo CFAMT. Portanto, os créditos alegados não dizem respeito às operações de vendas omitidas, ora exigidas, mas, sim, às operações de entradas de mercadorias que denunciaram as receitas omissas, cujos direito ao crédito fiscal dependerá de lançamento nos livros fiscais próprios (Registro de Entradas e Registro de Apuração do ICMS) através da 1ª via da nota fiscal e de rito processual próprio (crédito extemporâneo), cujo procedimento, frise-se, não tem qualquer relação com as operações objeto desta exação.

Assim, por se configurar o valor do ICMS remanescente de R\$ 11.011,87, acolhido pela Decisão recorrida, de apenas das notas fiscais constantes dos autos, conforme comprovado às fls. 256 a 259 dos autos, e não tendo o recorrente tornado improcedente a presunção legal, considero perfeito o resultado.

Por fim, inerente à infração 3, o Recurso Voluntário limita-se apenas a pretender a compensação da exigência remanescente do ICMS decorrente da diferença de alíquotas nas aquisição de bens destinados ao ativo fixo, no valor de R\$ 3.004,17, com o crédito de R\$ 286,00, relativo à nota fiscal nº 17481, apurado pelo autuante à fl. 55 dos autos, em razão do recolhimento a maior da diferença de alíquota relativa à referida nota fiscal nº 17481.

Tal pretensão é totalmente inconcebível visto que, por se tratar de aquisição de ativo fixo certamente o contribuinte já havia apropriado dos créditos fiscais na proporção de 1/48 avos, conforme legislação específica, como também descabe a pretensão de compensação, pois, no valor remanescente de R\$ 3.004,17 não consta a referida Nota Fiscal de nº 17481, a qual se refere ao mês de novembro de 2005 (fl. 55), cujo período sequer faz parte do valor remanescente exigido (fl. 300). Mantida a Decisão recorrida.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO dos Recursos de Ofício e Voluntário, para manter a Decisão recorrida.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados e homologar a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 206921.0008/09-0, lavrado contra EXCELER COMERCIAL LTDA., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de R\$14.016,04, acrescido das multas de 60% sobre R\$3.004,17 e 70% sobre R\$11.011,87, previstas no art. 42, incisos II, “f” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

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

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - PRESIDENTE/RELATOR

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEIRO COSTA - REPR. DA PGE/PROFIS