

**PROCESSO** - A. I. Nº 300201.0001/12-6  
**RECORRENTE** - TELEFÔNICA INTERNATIONAL WHOLESALE SERVICES BRASIL LTDA.  
(EMÉRGIA)  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JF nº 0116-03/13  
**ORIGEM** - IFEP SERVIÇOS  
**INTERNET** - 21.10.2013

### 3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF Nº 0390-13/13

**EMENTA:** ICMS. 1. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO NO LIVRO REGISTRO DE ENTRADAS DE MERCADORIAS. Infração caracterizada. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTA. É devida a diferença entre as alíquotas interna e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras Unidades da Federação e destinadas ao ativo fixo do estabelecimento. 3. CRÉDITO INDEVIDO. CIAP. O crédito fiscal de ICMS relativo à entrada de bem do ativo imobilizado deve ser apropriado de acordo com a legislação em vigor, não sendo permitido o seu uso em valor mensal superior a 1/48. Não acolhida a preliminar de decadência quanto à infração 9. Decisão por maioria. Rejeitada a preliminar de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra julgamento, em Primeira Instância, do Auto de Infração nº 300201.0001/12-6, lavrado em 26/06/2012 para exigir ICMS no valor histórico total de R\$815.890,41, acrescido da multa de 60%, além de multas por descumprimento de obrigações tributárias acessórias no valor histórico total de R\$528.040,64, em razão das seguintes irregularidades:

INFRAÇÃO 1: deu entrada no estabelecimento de mercadoria não tributável sem o devido registro na escrita fiscal” no período de novembro/2007 a maio/2009; Notas fiscais identificadas através do CFAMT e do STGCB-Sintegra WEB.

INFRAÇÃO 2: deu entrada no estabelecimento de mercadoria sujeita a tributação sem o devido registro na escrita fiscal no período de junho/2008 a janeiro/2009. Notas fiscais identificadas através do CFAMT – Controle de Fiscalização de Mercadorias em Trânsito. Anexos 3 e 6.

INFRAÇÃO 3: deu entrada no estabelecimento de mercadoria sujeita a tributação sem o devido registro na escrita fiscal no período de janeiro/2008 a novembro/2009. Notas fiscais identificadas através do STGCB-Sintegra WEB. Anexos 2 e 5.

INFRAÇÃO 4: Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do estabelecimento no período de junho/2008 a janeiro/2009. As notas fiscais capturadas através do CFAMT, não foram escrituradas, Anexos 9 e 10.

INFRAÇÃO 5: Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do estabelecimento” no período de junho/2008 a novembro/2009. As notas fiscais capturadas através do STGCB-Sintegra WEB, não foram escrituradas, Anexos 9 e 10. Anexo 8 e 11.

INFRAÇÃO 6: Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas

ao ativo fixo do estabelecimento” no período de agosto/2008 a dezembro/2009. As notas fiscais foram escrituradas nos Livros de Registro de Entradas com CFOP 2551. Anexos 14 e 15.

INFRAÇÃO 7: Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do estabelecimento no período de janeiro/2008 a dezembro/2009. As notas fiscais foram escrituradas nos Livros de Registro de Entradas com CFOP 2552. Anexos 17,18,19 e 20.

INFRAÇÃO 8: Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do estabelecimento no período de fevereiro/2007 a novembro/2009. As notas fiscais foram escrituradas nos livros de Registro de Entradas com CFOP 2556. Anexos 12,13 e 16.

INFRAÇÃO 9: Utilizou crédito fiscal de ICMS relativo a entrada de bem do ativo imobilizado apropriando-se de valor superior ao permitido pela legislação no período de janeiro/2007 a dezembro/2009. O contribuinte quando da escrituração do CIAP – Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente – utilizou o crédito (1/48) em valor superior ao autorizado pelo RICMS. Anexo 21-A (2007), 21-B (2008) e 21 C(2009).

O Fisco acostou, às fls. 11 a 69, documentos que consistem, dentre outros, em Termos de Intimação, demonstrativos do levantamento fiscal realizado, vias de notas fiscais.

Às fls. 73 e 74 comprovantes de entrega, ao sujeito passivo, de cópia dos documentos anexados às fls. 01 a 73 dos autos.

O autuado impugnou o lançamento de ofício às fls. 76 a 102 em suma alegando “nulidade por decadência” dos fatos anteriores a 12/07/2007 porque foi intimado em 12/07/2012; pedindo exclusão das multas das imputações 1 a 3 porque estariam absorvidas por multa em razão de imputação de descumprimento de obrigação principal; alegando violação do princípio constitucional da não-cumulatividade do ICMS em razão de norma infra-constitucional estar restringindo a forma de creditamento em relação a aquisição de bem do ativo fixo; pedindo exclusão, ou redução, das multas a patamares não confiscatórios.

A autuante prestou informação fiscal às fls. 118 a 121 contestando as alegações defensivas e mantendo as imputações.

O julgamento unânime em primeira instância manteve integralmente o Auto de Infração, conforme Acórdão nº 0116-03/13, às fls. 153 a 160. Em seu voto assim se expressa o Relator:

#### VOTO

*Como visto no relatório acima versa o Auto de Infração em lide sobre exigência de ICMS e multa por descumprimento de obrigação acessória em razão do cometimento das seguintes infrações:*

*(...)*

*O contribuinte em sua impugnação inicialmente entende que o lançamento de ofício deve ser considerado parcialmente nulo de pleno direito, “por ter decaído o direito de lançar parte dos valores aqui debatidos”, pois, os fatos geradores ocorreram em 2007 e a sua cobrança foi regularmente efetuada em 12 de julho de 2012 e fundamenta seu pedido nos Artigos 146, III, “b” da CF/88 e 150, § 4º do CTN. A Auditora por seu turno entende que aplica-se o art. 173, I do CTN o qual dispõe sobre o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário dentro de 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Refere-se também ao art. 28 §1º do Código Tributário do Estado da Bahia (COTEB) - Lei 3.956/81 e o art. 965 do RICMS/BA aprovado pelo Decreto nº 6.284/97. Entendo, que independente de possíveis questões judiciais que possam ser opostas à aplicação da Lei baiana, não há como afastarmos preliminarmente a aplicação dos seus artigos e portanto, de acordo com o disposto nas mencionadas normas, não decaiu o direito de a Fazenda Pública efetuar o lançamento. Afasto assim, a possível decadência do direito ao lançamento do crédito tributário.*

*Quanto ao mérito no que diz respeito às infrações descritas nos itens 01, 02, 03 o contribuinte argui que em concomitância, ocorreu a cobrança das multas, e que o Auto de Infração materializou a cobrança do ICMS propriamente dito em decorrência das mesmas operações, em evidente desrespeito ao § 5º do artigo 915 do RICMS/97. A Sra. Auditora diz que não procede tal arguição, desde quando em nenhum momento o autuado comprovou a escrituração das Notas Fiscais relacionadas nos demonstrativos.*

*Entendo que nesta hipótese é inaplicável a absorção da multa pelo descumprimento da obrigação tributária acessória pela principal prevista no §5º do artigo 42 da Lei nº 7.014/1996 pelo simples fato de não restar provado a existência da aplicação de tal penalidade. Ou seja em momento algum foi relatado e comprovado que o contribuinte foi autuado por descumprimento de obrigação tributária principal que estivesse diretamente vinculada a infração objeto do presente lançamento.*

*Quanto às infrações 4,5,6,7 e 8 o impugnante entende que o fato de não ter feito a apropriação do crédito significa que “não gerou prejuízo financeiro para o Estado da Bahia”. Entendemos que embora deva ser considerada que o crédito oriundo da aquisição de bens destinados ao ativo fixo da empresa devesse ser complementado com o pagamento da diferença de alíquota o fato é que ele constituir-se-ia num direito do contribuinte para usá-lo na proporção 1/48 observada no caso a saída de mercadorias ou prestação de serviço tributadas. Nada impede que regularizada a situação, ocorra a apropriação do crédito legalmente previsto.*

*Sobre a infração 09 - uso do crédito de 1/48 (um quarenta e oito avos) em valor superior ao autorizado no RICMS – como disse o contribuinte em sua impugnação “o Fiscal não contesta o direito da Impugnante de se aproveitar dos créditos decorrentes da entrada de bens destinados ao ativo permanente, ao revés, discorda apenas da respectiva forma de fruição no tempo.”*

*De modo diverso do que expõe o impugnante a Auditora autuante diz que se trata da utilização de crédito fiscal de ICMS relativo à entrada de bem do ativo imobilizado, apropriando-se de valor superior ao permitido pela legislação e que tem a sua base legal no inciso II do §17 do art. 93 do RICMS/BA onde está disposto que não será admitido o creditamento sobre as saídas isentas ou não tributadas, motivo este que levou o Fisco Estadual a imputar esta cobrança.*

*Não houve e não há “desconsideração do creditamento”. Entendo também que não houve desatendimento de uma norma de fruição prevista em legislação infraconstitucional, porém, como retro afirmamos o direito ao creditamento não foi restringido no sentido de proibir o seu uso e sim de limitá-lo a certa quantidade e em certo espaço de tempo. Diga-se de passagem que esta disciplina tendo como norma fundante a Lei Complementar 87/96 e não houve nenhuma afronta aos princípios constitucionais.*

*Sobre as possíveis penalidades aplicadas argui inicialmente que: “se não há que se cogitar de pagamento de tributo não é possível quantificar a multa de acordo com o montante do crédito tributário ficto”. Entendo que apesar de gravoso para o infrator as penalidades pecuniárias aplicadas decorrem da lei cabendo ao seu destinatário cumpri-la ou tomar as medidas legais necessárias a sua retirada do “mundo jurídico”. A aplicação do princípio do não-confisco às penalidades pecuniárias é matéria, como colocou o Autuado, que tem sido apreciada por Tribunais Superiores mas que ainda não foi consolidada e tampouco absorvida enquanto posicionamento político de tributação pelos legisladores. Quanto a vinculação deste princípio com o princípio da razoabilidade embora pertinente nos conduz à mesma conclusão: as manifestações jurisprudenciais a seu respeito ainda não ecoaram em nossas leis.*

*Inclino-me portanto no sentido de que o lançamento de ofício seja julgado PROCEDENTE em todos os seus itens e é assim que voto.*

Inconformado com a Decisão proferida, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário às fls. 173 a 200. Em apertada síntese, o contribuinte preliminarmente relata suas atividades, descreve as imputações, os argumentos que apresentou na impugnação inicial e resume a Decisão de base. Em seguida, reproduz as suas alegações originárias no sentido de: decadência do direito do Fisco de promover o lançamento tributário em relação aos fatos geradores ocorridos anteriormente a 12 de julho de 2007; indevida exigência de multa por pretenso descumprimento de obrigação acessória, quando aplicada penalidade por desatenção a obrigação principal, a implicar o afastamento dos itens 1, 2 e 3 do lançamento; imperiosa observância ao princípio constitucional da não cumulatividade e manifesta necessidade de se afastar qualquer hipótese de enriquecimento ilícito, o que permite concluir pela insubsistência da cobrança promovida nos itens 1 a 9 da autuação; ausência de prejuízo financeiro ao Fisco Estatal, haja vista não ter havido apropriação do crédito, o que diz que levaria à conclusão de que deveriam ser afastadas as cobranças relativas aos itens 4, 5, 6, 7 e 8 da autuação; equivocada exigência consubstanciada no item 9, porque a Fiscalização não contesta o direito dele, Recorrente, de se aproveitar dos créditos decorrentes da entrada de bens destinados ao ativo permanente, apenas discordando da forma de fruição no tempo, o que aduz que não poderia ter ensejado a cobrança do ICMS; e desproporcionalidade da penalidade aplicada, em desrespeito ao princípio da razoabilidade, o que implicou a discordância quanto aos itens 1 a 9 da autuação.

Alega que a falta de registro de notas fiscais em seu livro Registro de Entradas teria tido como decorrência a não utilização dos respectivos créditos fiscais, pelo que entende não teria havido prejuízo ao erário e as penalidades não poderiam ser aplicadas.

Discorre acerca do princípio da não-cumulatividade do ICMS, citando doutrina, decisões administrativas e judiciais em outras lides, e legislação, e se insurge contra a forma gradativa de apropriação do crédito fiscal em razão de aquisição de bem do ativo permanente.

Aduz que *“Ao deixar de subtrair do imposto cobrado os créditos que deixaram de ser aproveitados, a Fiscalização nega à Recorrente um direito assegurado pela Constituição Federal e devidamente regulamentado pelo conjunto das legislações federal e estadual.”*

Diz que seria necessária uma recomposição dos cálculos, levando-se em consideração os créditos apurados em função da entrada de bens destinados ao ativo permanente, no período objeto da autuação para se comprovar que não haveria *“valor devido”*.

Ainda quanto à forma de creditamento no CIAP, o contribuinte aduz que *“O Fiscal, para efetuar o lançamento tributário originário, se restringiu ao exame dos créditos aproveitados acima do limite de 1/48 (um quarenta e oito avos) isoladamente, quando deveria ter ampliado a análise contábil aos 48 (quarenta e oito) meses subsequentes contados do fato gerador, a fim de verificar se o desrespeito aos limites fixados em lei redundou no recolhimento a menor do ICMS.”* Diz que o Fisco não se teria insurgido quanto ao valor de imposto objeto do crédito fiscal no total, e sim quanto à forma como ele, contribuinte, realizou este creditamento em seu CIAP. Afirma que, seguindo esse raciocínio, se o Fiscal não apontou divergência entre o somatório dos débitos e dos créditos apurados por ele, Recorrente, no período objeto do Auto de Infração originário, seria de se concluir que não houvera recolhimento a menor do ICMS, mas, no máximo, só para argumentar, um desrespeito à forma de aproveitamento do crédito que lhe pertencia. Que por esse motivo é que se o inciso I do §17 do artigo 93 do RICMS/97/BA estabelece o limite de 1/48 por mês para fins de aproveitamento do crédito, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada da mercadoria no estabelecimento, a cobrança do ICMS deveria levar em consideração os 48 meses subsequentes ao fato gerador, e não se restringir à análise mensal. Que a análise mensal da contabilidade, de forma isolada, apenas serviria para respaldar a lavratura de Auto de Infração por descumprimento de obrigação acessória, pelo que entende que se faria necessário considerar a realidade vivenciada pelo contribuinte nos períodos subsequentes ao que foi objeto da autuação. Que o lançamento sob discussão termina por penalizá-lo, quando tendo direito ao aproveitamento do crédito apurado, o utilizara acima do limite de 1/48 no mês, sem que isto, contudo, repercutisse na falta de pagamento do ICMS devido. Cita Decisão de primeira instância deste Colegiado neste sentido e aduz que a desconSIDERAÇÃO do creditamento, ainda que desatendida uma norma de fruição prevista em legislação infraconstitucional, se mostraria inaceitável, por restringir o direito ao creditamento, em afronta aos princípios constitucionais o que ensejaria a conclusão quanto à improcedência da cobrança relativa ao item 9 da autuação.

O recorrente conclui pedindo a reforma da Decisão recorrida, para cancelar *“o Auto de Infração originário ou, tanto pela ocorrência da decadência quanto por conta das razões expostas no mérito.”* Alternativamente, pede que seja exonerado do pagamento das multas. Pede também *“que as publicações/intimações pertinentes ao presente processo sejam feitas EXCLUSIVAMENTE em nome do advogado LUIZ GUSTAVO A. S. BICHARA, inscrito na OAB/SP sob o nº 303.020, que as receberá no Escritório dos advogados que subscrevem a presente, na Avenida Chedid Jafet, 222, Bloco D, Conjunto 21, São Paulo, SP, CEP 04551-065, sob pena de nulidade (REsp 638.123/RJ, DJU de 13.02.06, e REsp 970.677/RS, DJU de 16.08.07).”*

A PGE/PROFIS, por intermédio da Procuradora Maria Dulce Baleeiro Costa, emite Parecer às fls. 227 a 229 inicialmente resumindo as razões recursais e em seguida aduzindo, em relação à decadência, que reitera o posicionamento da PGE, expondo que a lei estadual, utilizando o permissivo contido no artigo 150, §4º, do CTN, prorrogou o início do prazo decadencial, dos *“tributos estaduais por homologação”*, para o primeiro dia do exercício seguinte. Cita texto de jurista, jurisprudência da esfera judicial, e aduz que a autuação foi correta, não se podendo falar em decadência. Afirma que se acresce a isto o fato de que, em relação às multas por descumprimento de obrigação acessória, fica deslocada *“a contagem do prazo decadencial para o primeiro dia do exercício seguinte, conforme preceitua o art. 173, I, do CTN.”*

Aduz que o Auto de Infração está fundamentado em elementos suficientes à caracterização das infrações e à compreensão do autuado, e por isto não se deve falar em nulidade. Que a alegação de efeito confiscatório das multas não pode ser apreciado por este Colegiado, face ao artigo 167 do RPAF/99.

Assevera que o princípio da não cumulatividade foi respeitado, e que cabe ao contribuinte, dentro do prazo decadencial, proceder ao lançamento dos créditos fiscais relativos aos documentos não registrados em sua escrita, o que ensejou a aplicação de multa.

Diz que a infração 9 está caracterizada, não cabendo o pedido do recorrente, posto que a lei limita a utilização do crédito fiscal, na aquisição de bem do ativo, ao percentual de creditamento de 1/48 ao mês e, extrapolado este limite dentro do mês, é cabível a exigência do imposto, por utilização a maior de crédito fiscal.

Aduz que a exigência do ICMS devido por diferencial de alíquota é correta, não cabendo o argumento de que o crédito fiscal a ser utilizado anularia o valor cobrado. Afirma que as multas por descumprimento de obrigações acessórias foram perfeitamente lançadas, pois lastreadas em provas de que as notas fiscais não foram registradas, não devendo ser absorvidas pelas multas relativas às obrigações principais, por serem infrações autônomas e, portanto, não decorrentes umas das outras.

Conclui opinando pelo Improvimento do Recurso Voluntário interposto.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto no sentido de modificar a Decisão da 1ª Instância no que tange às infrações imputadas.

Preliminarmente, em relação à alegação recursal relativa à pretendida ocorrência de decadência do direito de constituição do crédito tributário pela Fazenda Estadual da Bahia, em relação aos fatos geradores ocorridos em 2007, observo que os artigos 150, §4º, e 173, ambos do CTN, estabelecem:

*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 administrativo, 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 à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

*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.*

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

*Art. 107-B.*

*§ 5º. Considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento e definitivamente extinto o crédito, após 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

Assim, a legislação tributária do Estado da Bahia fixa prazo à homologação do lançamento, não podendo ser argüida a determinação do artigo 150, §4º, do CTN, que se aplica quando a lei do ente

tributante não fixar prazo à homologação. Os créditos constituídos, em relação aos quais o contribuinte alega se ter operado a decadência, foram relativos ao exercício de 2007, e só seriam desconstituídos, em relação a este exercício, se o lançamento tributário ocorresse a partir do dia 01/01/2013.

Assim, por este aspecto comungo do entendimento da PGE/Profis no sentido de que não ocorreu a alegada decadência, tendo em vista que o lançamento de ofício foi realizado em 26/06/2012.

Outro aspecto levantado pelo sujeito passivo diz respeito à caracterização do lançamento em si, posto que na presente lide o sujeito passivo advoga no sentido de que o lançamento realizado pela autoridade fiscal só se encontraria definitivamente realizado com a cientificação ao sujeito passivo acerca da lavratura do Auto de Infração, nessa linha de raciocínio expondo que só após tal cientificação ao sujeito passivo é que o lançamento de ofício teria eficácia no sentido de evitar que ocorresse a decadência relativa ao direito de constituição do crédito tributário.

Contudo, equivoca-se o contribuinte.

Na realidade, o lançamento de ofício, na situação em foco com a lavratura de Auto de Infração, é ato do Poder público, que figura como sujeito ativo da relação tributária.

Por conseguinte, tendo o Estado o poder-dever de agir, e neste sentido o poder-dever de constituir o crédito tributário, o lançamento do crédito tributário é apenas um ato administrativo vinculado.

A eficácia de tal ato administrativo, relativamente à cientificação ao sujeito passivo, diz respeito a contagem de prazo para impugnação pelo contribuinte, e prazo para pagamento integral, ou parcial, do débito lançado pela autoridade fiscal. Por exemplo, se um Auto de Infração é lavrado, e o sujeito passivo não é do mesmo regularmente cientificado, tal lançamento não poderá ter eficácia quanto à cobrança administrativa, e/ou judicial, do débito lançado.

Mas a data da realização do lançamento de ofício, ato da administração pública, tem eficácia relativamente à interrupção da contagem para efeito de caracterização de decadência do direito de lançamento, independentemente da cientificação ao contribuinte, que é outro, e necessariamente posterior, ato administrativo.

O contribuinte pode, e deve, declarar o imposto que calculou devido ao Estado, mas este, na condição de sujeito ativo da relação jurídica, é aquele que tem o poder de analisar e homologar o auto-lançamento de débito tributário previamente realizado pelo contribuinte e, mesmo quando não tenha sido esse auto-lançamento realizado, proceder ao lançamento de ofício. Assim define o CTN em seu artigo 142:

*CTN:*

**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 caso, propor a aplicação da penalidade cabível.**

*Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.  
(destaques nossos)*

Portanto, a data de lavratura do Auto de Infração é a data válida para efeito de impedir que se opere a decadência do direito de lançar o crédito tributário, e não a data de cientificação ao contribuinte, pelo que não acolho a arguição recursal neste sentido.

Quanto à aplicabilidade, na lide em foco, do teor da Súmula Vinculante nº 08 do STF, aprovada na sessão plenária de 12/06/2008, e publicada no DOE de 20/06/2008, permito-me transcrever, por com o mesmo concordar integralmente, o voto da preclara Conselheira Sandra Urânia Silva Andrade, proferido no Acórdão CJF nº 0130-11/11 deste CONSEF, e que de maneira precisa trata a questão:

*Acórdão CJF nº 0130-11/11:*

“VOTO

*Inicialmente, no que toca à preliminar de mérito de ocorrência de decadência quanto aos períodos anteriores a julho de 2004, entendemos, comungando com a JJF, que não se vislumbra a decadência arguida pelo sujeito passivo, diante da regra disposta no inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional – CTN, cujo prazo inicial para contagem da decadência é o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, determinação esta repetida no art. 107-B do Código Tributário Estadual – COTEB – Lei nº 3.956/81, abaixo transcrito, in verbis:*

(...)

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

*No entanto, a referida Súmula não se aplica ao ICMS e, em reforço a esta tese, os próprios doutrinadores que estão a se debruçar sobre a matéria cingem sua aplicabilidade à esfera da Administração Pública Federal, a qual compete gerir as contribuições previdenciárias. Ressaltamos, no entanto, e aí comungando com o Parecer proferido pela PGE/PROFIS, que a questão deverá ser aprofundada no âmbito da Administração Tributária Estadual, mormente diante da posição externada pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN – que, através do Parecer nº 1617/2008, proferido após a edição da Súmula Vinculante nº 08 e em vista desta, expressamente adotou entendimento quanto à fixação do termo a quo do prazo decadencial que comunga com o externado pelo recorrente, além de entendimento em sentido idêntico também adotado pela Procuradoria Estadual do Rio de Janeiro, através do Parecer CFS nº 02/2008, embora deva ser também ressaltado que ambos não vinculam a Administração Estadual baiana ou o Conselho de Fazenda Estadual, mormente diante da disposição expressa da nossa legislação, acima citada.”*

Pelo exposto, voto no sentido da não ocorrência da decadência em relação ao período objeto do lançamento fiscal, neste incluído o exercício de 2007.

Ainda preliminarmente, no que tange ao pedido de declaração de nulidade do presente lançamento de ofício verifico que, tal como já devidamente apreciado no julgamento de primeira instância, estão presentes os pressupostos de validade processual, encontrando-se definidos o autuado, os montantes e os fatos geradores dos débitos tributários reclamados, não estando, o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, incursos nas hipóteses previstas no artigo 18 do RPAF/99.

Ademais ficou evidenciado, tanto da impugnação ao lançamento de ofício, quanto do teor do Recurso Voluntário, que o contribuinte entendeu as imputações, tendo recebido os demonstrativos atinentes às mesmas e exercido tempestivamente seu direito de defesa tendo, inclusive, pronunciado-se quanto ao mérito neste processo. Arguição de nulidade rejeitada.

Assinalo, por oportuno, que está afastada da competência deste contencioso administrativo a apreciação de inconstitucionalidade, e de ilegalidade de dispositivo normativo em vigor, nos termos do artigo 125 do Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB.

No quanto pertinente às alegações de desproporcionalidade e inconstitucionalidade das multas aplicadas, inclusive sob o argumento de que teriam efeito confiscatório, não cabe na seara administrativa a discussão ou Decisão sobre o tema, nos termos do já mencionado artigo 125 do Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB, além do que as multas aplicadas, como também os acréscimos moratórios incidentes sobre o débito, obedecem ao disposto na legislação tributária estadual, mais especificamente no artigo 42 da Lei nº 7.014/96 e no artigo 102, § 2º, II, também do COTEB, com as alterações introduzidas pela Lei nº 7.753/00.

No mérito, não merece reparo a Decisão objeto do Recurso.

Tal como já exposto no Relatório que antecede este voto, o contribuinte restringe-se a trazer, em sede de Recurso, o quanto já apreciado em primeira instância. Não nega o recebimento das mercadorias.

As infrações 1 a 3 foram confessadas nos textos trazidos aos autos pelo contribuinte, e o pedido para absorção de multas não pode ser acolhido, conforme exponho a seguir.

Essas infrações são relativas a falta de registro de notas fiscais no livro Registro de Entradas, o contribuinte não nega o seu cometimento, e pede que as multas respectivas sejam absorvidas pela multa por descumprimento da obrigação principal, sem indicar com objetividade a que imputação, ou imputações, de descumprimento de obrigação principal se refere. Uma vez que no Auto de Infração em foco as infrações 4 a 9 tratam de falta de recolhimento, e de recolhimento a menos, de imposto, pode-se imaginar que seria a estas infrações que o sujeito passivo quer fazer referência. Assinalo, por oportuno, que se trata de matéria de reserva legal, pelo que a revogação do artigo 915, e seguintes, do RICMS/97/BA em nada interferiria na análise da questão, posto que o Capítulo V da Lei nº 7.014/96, Lei do ICMS na Bahia, esgota o assunto.

Determina o artigo 42 da Lei nº 7.04/96, em seu §5º:

*Lei nº 7.014/96:*

*Art. 42.*

*§ 5º A multa pelo descumprimento de obrigação acessória será absorvida pela multa para o descumprimento da obrigação principal, sempre que se tratar de cometimento em que o descumprimento da obrigação principal seja uma consequência direta do descumprimento da obrigação acessória, servindo a infração relativa à obrigação acessória como circunstância agravante da relativa à falta de recolhimento do imposto devido em relação ao mesmo infrator.*

*(grifos nossos)*

Assim, a falta de pagamento total, ou parcial, de imposto apurado nas infrações 4 a 9 não foi consequência direta, sequer indireta, do cometimento das infrações 1 a 3; e as infrações 1 a 3 não servem como circunstância agravante da falta de recolhimento do imposto apurada nas infrações 4 a 9. Assinalo, por importante, que os percentuais das multas pelo cometimento das infrações 4 a 9 não foram majoradas pela falta de registro de notas fiscais de entradas. Foram aplicadas tal como originariamente previstas no artigo 42 da Lei nº 7.014/96. Na verdade, tais infrações cometidas pelo contribuinte independem umas das outras de tal forma que uma poderia ter sido cometida sem que a outra o fosse. Portanto, não tendo amparo legal tal pretensão de absorção de multas, não se pode acolhê-la.

As infrações 4 a 8 tratam de falta de recolhimento de imposto devido por diferença de alíquota, e o contribuinte também não nega o seu cometimento, e nem prova que pagou o imposto devido por diferença de alíquota. Portanto, as imputações persistem válidas.

Quanto ao uso de crédito de imposto em razão das aquisições de mercadorias, o contribuinte pode fazer uso de tal crédito, desde que respeitada a legislação de regência, e tal tema não é objeto da autuação. Quanto ao creditamento mensal a maior em razão de aquisição de bem do ativo, tema objeto da imputação 9, analiso-o a seguir.

Em relação à imputação 9, o contribuinte também confessa que se creditou em percentuais acima do permitido, alegando a inconstitucionalidade da imposição de limites para tal creditamento, por normas infraconstitucionais. Tal como já exposto neste voto, este Órgão Julgador não pode apreciar a inconstitucionalidade de Lei. A forma de creditamento está prevista no inciso I do §6º do artigo 29 da Lei nº 7.014/96. A lei obriga o contribuinte na forma que dita. Descumprida, ocorreu à autuação, dentro dos parâmetros legais.

Quanto à alegação recursal no sentido de que o creditamento, embora feito de forma diversa do previsto legalmente, não teria implicado prejuízo ao erário, tal assertiva não está provada nos autos deste processo.

Por tudo quanto exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para declarar mantida a Decisão recorrida, que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração.

Quanto ao pedido do sujeito passivo para que suas intimações sejam realizadas no endereço que indica em sua peça recursal, inexistente óbice a seu atendimento pela repartição fazendária



competente, desde que respeitado o previsto no artigo 108 do RPAF/99. Contudo, ao revés do quanto dito pelo contribuinte, o não atendimento deste pleito específico não implica nulidade.

#### **VOTO DIVERGENTE (Quanto a decadência de parte da imputação 9)**

Com a devida vênia, divirjo da ilustre Conselheira Relatora em relação à prejudicial de decadência suscitada pela recorrente em relação à infração 9, pois entendo que parte dos créditos exigidos na referida autuação está extinta por força do referido instituto.

Entendo que no caso em comento incide a regra disciplinada no art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, que estabelece prazo de 05 (cinco) anos para que o fisco proceda à constituição do crédito tributário, contados da data da ocorrência do fato gerador. Vejamos:

*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.*

É entendimento pacífico na doutrina e jurisprudência que o ICMS é tributo sujeito a lançamento por homologação. Demais disso, a infração 9 apurada nestes autos consiste na “*utilização indevida de crédito fiscal de ICMS*”, donde se conclui que o contribuinte não deixou simplesmente de pagar o tributo devido, e sim declarou a existência de supostos créditos que acreditava deter e assim compensou equivocadamente parte do ICMS devido.

Como todos os créditos referentes ao aludido período já estavam devidamente escriturados nos livros fiscais próprios do contribuinte desde a época de suas respectivas ocorrências, poderia a fiscalização ter apurado e exigido o crédito em comento desde a ocorrência do fato gerador, de modo que, deixando de fazê-lo no prazo estipulado pelo art. 150, § 4º, do CTN, extingue-se o crédito pelo instituto da decadência.

Por outro lado, não vejo como aplicar *in casu* a norma contida no art. 173, I, do CTN, que estabelece as regras de decadência para hipóteses de lançamento de ofício, pois tal dispositivo só é aplicável para os tributos cuja legislação regente não preveja o pagamento direto do contribuinte, que não é o caso dos autos.

Outrossim, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça já apreciou a matéria em comento e firmou entendimento no sentido de que:

*TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. DECADÊNCIA. PRAZO PARA A CONSTITUIÇÃO DE DÉBITO PELA FAZENDA ESTADUAL. PAGAMENTO A MENOR EM DECORRÊNCIA DE SUPOSTO CREDITAMENTO INDEVIDO. APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CTN. MATÉRIA PACIFICADA EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA (RESP 973.733/SC).*

*1. Agravo regimental contra decisão que deu provimento aos embargos de divergência pelos quais a contribuinte suscita dissenso pretoriano acerca da contagem do lapso decadencial para o lançamento de ofício tendente a cobrar as diferenças de crédito de tributo sujeito a lançamento por homologação pago a menor em decorrência de creditamento indevido.*

*2. 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.*

*3. "[...] ocorrendo o pagamento antecipado por parte do contribuinte, o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador, conforme estabelece o § 4º do art. 150 do CTN" (AgRg nos EREsp. 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, DJ 10.4.2006).*

*4. Com efeito, a jurisprudência consolidada por esta Corte dirime a questão jurídica apresentada a partir da existência, ou não, de pagamento antecipado por parte do contribuinte. Para essa finalidade, salvo os casos de*

*dolo, fraude ou simulação, despiendo se mostra indagar a razão pela qual o contribuinte não realizou o pagamento integral do tributo.*

*5. A dedução aqui considerada (**creditamento indevido**) nada mais é do que um crédito utilizado pelo contribuinte decorrente da escrituração do tributo apurado em determinado período (princípio da não cumulatividade), que veio a ser recusada (glosada) pela Administração. Se esse crédito abarcasse todo o débito tributário a ponto de dispensar qualquer pagamento, aí sim, estar-se-ia, como visto, diante de uma situação excludente da aplicação do art. 150, § 4º, do CTN.*

*6. Na espécie, o acórdão que julgou o recurso especial foi claro ao consignar que houve pagamento a menor de débito tributário em decorrência de creditamento indevido. Dessa forma, deve-se observar o disposto no art. 150, § 4º, do CTN.*

*7. Agravo regimental não provido. (AgRg nos EREsp 1199262 / MG, AGRADO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DIVERGENCIA EM RECURSO ESPECIAL 2011/0036985-1, Relator(a) Ministro BENEDITO GONÇALVES, Órgão Julgador S1 - PRIMEIRA SEÇÃO, Data do Julgamento 26/10/2011, Data da Publicação/Fonte DJe 07/11/2011)*

Pelo exposto, voto no sentido de reconhecer *ex officio* PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário para afastar da Infração 9 os créditos anteriores à 12 de julho de 2007, fulminados pelo fenômeno da decadência, julgando, em consequência, PARCIALMENTE PROCEDENTE o Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria em relação à preliminar de decadência, com voto qualidade do presidente e, por unanimidade quanto ao mérito, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **300201.0001/12-6**, lavrado contra **TELEFÔNICA INTERNATIONAL WHOLESALE SERVICES BRASIL LTDA. (EMÉRGIA)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$815.890,41**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “F”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigação acessória no valor total de **R\$528.040,64**, previstas nos incisos IX e XI, mesmo diploma legal, com os acréscimos moratórios conforme estabelece a Lei nº 9.837/05.

VOTO VENCEDOR (Preliminar de decadência) – Conselheiros(as): Osmira Freire Carvalho Ribeiro da Silva, Álvaro Barreto Vieira e Fernando Antonio Brito de Araújo.

VOTO DIVERGENTE (Preliminar de decadência) – Conselheiros: Leonardo Baruch Miranda Souza, Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo e Oswaldo Ignácio Amador.

Sala das Sessões do CONSEF, 23 de setembro de 2013.

FERNANDO ANTÔNIO BRITO DE ARAÚJO - PRESIDENTE

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – RELATORA

LEONARDO BARUCH MIRANDA SOUZA - VOTO DIVERGENTE  
(Preliminar de decadência - parte da Infração 9)

ROSANA MACIEL BITTENCOURT PASSOS - REPR. DA PGE/PROFIS