

PROCESSO - A. I. N° 206919.0007/13-1
RECORRENTE - LOJAS AMERICANAS S/A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0162-01/14
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 13/05/2015

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0100-12/15

EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. Em se tratando de Auditoria de estoques por espécie de mercadorias, cujos dados foram extraídos da escrita fiscal e eletrônica do próprio contribuinte, competiria ao autuado objetivar sua impugnação com elementos de provas que pudessem tangenciar os números apurados pela fiscalização. A manutenção de equipe especializada e de sistema de controle de estoques preciso e eficiente, além de relatório gerencial produzido na sede da empresa, localizada no Rio de Janeiro, são cuidados que não foram traduzidos nas diferenças observadas nos levantamentos fiscais, manejados em obediência à legislação do ICMS do Estado da Bahia e orientações contidas na Portaria nº 445/98. A Arguição do autuado quanto à duplicidade das saídas, tendo em vista os registros relativos à cobrança de juros (encargos financeiros) e do aumento das entradas por ter lançado as notas fiscais de entradas no momento seguinte, não se confirmaram e se tratam de alegações desprovidas de provas, consideradas mera negativa do cometimento da infração. Infração caracterizada. **b)** AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL – MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. **b.1)** SOLIDARIEDADE. LANÇAMENTO DO IMPOSTO POR TER ADQUIRIDO MERCADORIAS DE TERCEIROS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. Fato demonstrado nos autos. **b.2)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCIDO, RELATIVAMENTE A MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE TERCEIROS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. Fato demonstrado nos autos. **c)** ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. PRESUNÇÃO LEGAL DA REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO. A diferença das quantidades de entradas de mercadorias, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques, indica que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos de tais entradas com Recursos decorrentes de operações também não contabilizadas. Infração comprovada. 2. BASE DE CÁLCULO. DESPESAS ACESSÓRIAS. JUROS. Os encargos financeiros (juros) suportados com Recursos

próprios do impugnante representam despesas no ato da venda da mercadoria e devem ser incorporados à base de cálculo do imposto (art. 13, § 1º, II, "a" da LC nº 87/96 recepcionado pela Lei nº 7.014/96 - art. 17, § 1º). Mantida a Infração. Não acolhido o pedido de diligência. As infrações descritas originaram de lançamento de ofício e não se acomodam com a homologação (§ 4º do artigo 150), mas, com o art. 173, inciso I do CTN e remete a contagem do prazo *quinquenal* da decadência para o 1º (primeiro) dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Afastado o pedido de decadência. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVÍDO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra Decisão proferida pela 1ª JJF – Junta de Julgamento Fiscal em 22/07/2014 que julgou, por unanimidade, Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 17/12/2013, com o objetivo de exigir do ora recorrente crédito tributário, no valor histórico de R\$ 1.061.218,97 (um milhão sessenta e um mil duzentos e dezoito reais e noventa e sete centavos) em decorrência do cometimento de 05 (cinco) infrações.

Infração 01. RV – Falta de recolhimento do imposto relativa à omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário - o das saídas tributáveis, através da aplicação da auditoria do LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES - EXERCÍCIO FECHADO, à prática de omissões (ENTRADAS E SAÍDAS) de mercadorias tributadas. Restando apurado que o valor total das omissões de saídas de mercadorias foi superior às omissões de entradas, conforme respectivos anexos, partes integrantes deste Auto de Infração. Valor R\$484.945,58. Multas de 70% e 100%;

Infração 02. RV – Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercício fechado. Falta de antecipação tributária relativamente às mercadorias substituídas (PREVISTAS NO ANEXO 88 DO RICMS), objeto de omissões de entradas, apuradas através da aplicação da auditoria do LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES - EXERCÍCIO FECHADO, conforme respectivos anexos, partes integrantes deste Auto de Infração. Valor R\$40.893,85. Multa de 60%;

Infração 03. RV – Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado. Foi apurado ICMS NORMAL devido por solidariedade em vista de constatarmos a ocorrência de OMISSÕES DE ENTRADAS DE MERCADORIAS apuradas através da aplicação da auditoria do LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES - EXERCÍCIO FECHADO, conforme respectivos anexos, partes integrantes deste Auto de Infração. Valor R\$132.077,15. Multas de 70% e 100%;

Infração 04. RV – Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária- a das operações de entrada- com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagam. dessas entradas com Recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício. Foi verificada, através da aplicação da auditoria do LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES - EXERCÍCIO FECHADO, à prática de omissões (ENTRADAS E SAÍDAS) de mercadorias tributadas. Restando apurado que o valor total das omissões de ENTRADAS de mercadorias tributadas foi superior às omissões de SAÍDAS de mercadorias tributadas, restando devido o ICMS relativamente à PRESUNÇÃO DE OMISSÕES DE SAÍDAS conforme prescreve a Lei do ICMS nº 7014/96, conforme respectivos anexos, partes integrantes deste Auto de Infração.

Valor R\$223.523,11. Multa de 70%;

Infração 05. RV – Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Erro na determinação da base de cálculo por ter a contribuinte deixado de incluir na base de cálculo, relativa às saídas de mercadorias tributadas, os juros incidentes nas operações de venda a prazo. Os valores apurados constam do relatório intitulado “ERRO NA DETERMINAÇÃO DA ALÍQUOTA - 2008”, e a acusação fiscal está baseada na missiva do autuado em resposta à intimação para apresentação de explicação acerca dos valores aviltados verificados neste relatório retro citado, no qual ainda se verifica que os respectivos valores não foram tributados. Na referida missiva a contribuinte relata que os valores não tributados constantes do relatório em questão se refere aos juros incidentes nas vendas à prazo dos respectivos produtos elencados, conforme respectivos anexos, partes integrantes deste Auto de Infração. Valor R\$179.779,28. Multa de 60%.

O autuado apresentou impugnação ao Auto de Infração (fls. 250/277), arguindo preliminares de decadência, bem como, atacou o mérito do lançamento e requereu diligência para provar suas alegações.

A autuante apresentou sua informação fiscal (fls. 1184/1190), pleiteando a manutenção integral do lançamento tendo em vista que o autuado não logrou êxito em elidir o levantamento fiscal.

A instrução foi concluída e os autos remetidos à apreciação pela 1ª JJF que entendeu por bem, julgar, por unanimidade, Procedente em Parte o Auto de Infração nº 206919.0007/13-1, determinando que o autuado fosse intimado para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$1.061.218,97, acrescido das multas de 60% sobre R\$220.673,13, 70% sobre R\$491.896,17 e 100% sobre R\$348.649,67, previstas no art. 42, incisos II, alíneas "a" e "d" e III, da Lei nº 7014/96, e dos acréscimos legais, o que fez nos seguintes termos:

VOTO

Cumpre o presente Auto de Infração atribuir ao sujeito passivo o cometimento das infrações descritas e relatadas na inicial dos autos, que serão objeto da apreciação, considerando que todas as imputações foram contestadas. O lançamento de ofício soma R\$1.061.218,97.

Preliminarmente, o sujeito passivo suscita a decadência do direito de a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativamente aos fatos geradores até 19 de dezembro de 2008, ao teor do disposto no § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional - CTN. Pede ainda que as intimações relativas ao presente processo sejam feitas ao seu representante legal, Dra. Ana Elvira Moreno Santos Nascimento, OAB/BA 9.866, estabelecida em Salvador, Estado da Bahia e, em homenagem a verdade material, a produção posterior de provas admitidas no direito.

Decerto que o ICMS é um imposto sujeito ao lançamento por homologação; verifico, todavia, que o presente caso trata da constatação de irregularidades detectadas através de levantamento quantitativo de estoques ou por erro na determinação da base de cálculo do imposto, apurações que foram feitas mediante lançamento de ofício, considerando que os valores que estão sendo exigidos não foram lançados e nem pagos pelo autuado. O critério previsto no § 4º do artigo 150 somente se aplicaria se tais valores tivessem sido pagos, ainda que parcialmente, conforme o entendimento firmado neste CONSEF.

No caso, as infrações descritos nos presentes autos, não se acomodam com o lançamento por homologação, mas, sim, o art. 173, inciso I do CTN é o que se aplica ao presente lançamento, pois remete a contagem do prazo quinquenal da decadência para o 1º (primeiro) dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Dessa forma, em relação aos fatos geradores ocorridos no período de 2008, o marco inicial seria o primeiro dia do exercício seguinte, a iniciar-se em 01/01/09, findando-se em 31/12/13. Sendo o autuado regularmente intimado da lavratura do Auto de Infração em 20/12/13 (fls. 04), claro que mesmo a constituição do crédito tributário, relativamente a todo o exercício de 2008, deu-se dentro do prazo decadencial. Afasto a preliminar de decadência arguida pelo autuado.

Quanto ao pedido para que as publicações e intimações relativas ao caso sejam realizadas em nome e no endereço do seu patrono, OAB/BA 9.866, declino que não existe óbice em observar tal pedido. No entanto, o não atendimento à solicitação, não caracteriza nulidade do Auto de Infração, uma vez que a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista no artigo 108, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – Decreto nº 7.629/99 e em perfeita sintonia com o estabelecido no Código Tributário Nacional – CTN, art. 127, a orientar, como regra, a eleição do domicílio tributário pelo sujeito passivo, desde que não elaborada de modo a prejudicar o trabalho do Fisco.

É cediço que no processo administrativo fiscal predomina o princípio da verdade material, significando que a Administração deve tomar as decisões com base nos fatos, tais como esses fatos se apresentam na realidade,

não se satisfazendo com a versão oferecida pelos sujeitos, devendo ser carreado aos autos provas dos fatos levantados, dever que compete à Administração Tributária, mas também ao contribuinte, que tem o direito e o dever de trazer ao PAF todos os elementos e dados à respeito da matéria discutida, porquanto o que está em debate é a legalidade da tributação e a verdade fática fiscal. No caso, não houve necessidade de diligência ou perícia fiscal, uma vez que consta dos autos, os elementos necessário para o apreciação da lide.

No mérito, as quatro primeiras infrações exigidas no presente Processo Administrativo Fiscal - PAF descrevem a falta de recolhimento de ICMS apurada através da Auditoria de Estoques, identificada no levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias, cujos demonstrativos, anexos, documentos, papéis de trabalho que dão suporte às exigências foram acostados aos autos, além da entrega aos representantes do sujeito passivo, arquivos eletrônicos contendo a totalidade dos respectivos demonstrativos, conforme recibos, fls. 229/243.

O primeiro item do Auto de Infração descreve a falta de recolhimento do imposto relativa à omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário - o das saídas tributáveis, no total de R\$484.945,58, relativamente aos exercícios 2008 e 2010. Demonstrativos da auditoria de estoques foram acostados aos autos, de forma sintética, às fls. 27/29, em relação ao exercício de 2008, implicando exigência de ICMS de R\$ 192.513,01; Em relação ao exercício 2010, tais demonstrativos estão presentes nos autos, fls. 174/176, implicando exigência de ICMS no valor de R\$ 292.432,57.

O contribuinte autuado identifica-se como um gigante do setor varejista, movimentando, diariamente, centenas de milhares de mercadorias em todo o País, através de sofisticada rede de logística, centros de distribuição regionais, que alimenta lojas em todos os Estados da Federação. Argumenta que jamais procedeu à compra, nem tampouco venda de mercadorias, sem documentação fiscal, admitindo, no entanto, dificuldades operacionais rotineiras, a ocorrência de perdas e sobras de mercadorias no varejo, no entanto, diz que as inconsistências encontradas são corrigidas com ajustes contábil e fiscal. Apresenta a movimentação de alguns produtos com divergências em relação ao levantamento fiscal.

O Auditor Fiscal, na sua Informação, alega que não existem documentos fiscais que comprovem os ajustes contábeis procedidos pelo autuado e que a legislação do ICMS estabelece os procedimentos a serem adotados, no caso em concreto.

Não se põe em xeque a lisura ou o comportamento fiscal da empresa, ao aduzir que sempre procurou conferir às operações de compra e venda a maior fidelidade possível. Ocorre que em se tratando de levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias, cujos dados foram extraídos da escrita fiscal e eletrônica do próprio contribuinte, além de ter o Fisco colocado à sua disposição todos os demonstrativos que embasaram a exigência, não cuidou o contribuinte de objetivar sua impugnação com elementos de provas que pudesse tangenciar os números apurados pela fiscalização. Não trouxe aos autos quaisquer elementos que comprovassem equívocos ou incorreções na auditoria de estoques.

A inteligência de manter uma equipe especializada em retificar os estoques das lojas ou a escrituração condizente com as mercadorias disponibilizadas fisicamente, conforme alegação defensiva, não foi traduzida nas diferenças observadas nos levantamentos fiscais, manejados em obediência à legislação do ICMS do Estado da Bahia, conforme orientações contidas na Portaria 445/98, no princípio da legalidade e demais princípios que norteiam o processo administrativo fiscal. Considerando, sobretudo, a afirmação do próprio autuado que, a alta competitividade na sua atividade econômica a obriga possuir sistema de controle de estoques preciso e eficiente, corrigindo prontamente os estoques que acusam diferenças, após nova avaliação e relatório gerencial (SAP), na sede da empresa, localizada no Rio de Janeiro.

O simples ajuste contábil dos produtos exemplificados no presente PAF, além dos controles internos, correção de arquivo processado no sistema SAP e confronto com o estoque contábil, não tiveram o condão de explicar, justificar ou elidir as omissões nos estoques de mercadorias, apuradas no levantamento fiscal.

As ocorrências narradas pelo autuado, nas razões de defesa, tais como: venda de mercadorias com o erro de código, furtos, perdas e quebras, com percentual que representa 1,75% do faturamento, mesmo anotado por instituição idônea como PROVAR/FIA/ABRAS, precisavam ser adequadamente comprovadas. Em que pese a diligência na indicação do índice da média nacional de perdas no varejo, tais dados não são suficientes para elidir a acusação, carecendo adoção de providências fiscais concretas, tratadas na legislação do ICMS. Deveria o autuado emitir documentos fiscais na forma dos artigos 100, V; 102 e 356, §5º do RICMS/BA-97, não sendo pertinente o questionamento de que a fiscalização não adotou procedimento mais cuidadoso ou que apontou apenas de forma cartesiana a pretensa venda sem nota, impossibilitando o seu exercício de plena defesa.

Justamente em contrário, o Auditor Fiscal laborou minucioso levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias e o contribuinte não logrou êxito em contestá-lo ponto por ponto, ainda que de forma amostral, mas, com a consistência que demonstrasse veracidade real dos fatos alegados. Não demonstrou cabalmente as quantidades e os valores de perdas e/ou quebras ocorridas, no período fiscalizado, como também não foram

emitidas as notas fiscais relativas às quantidades das mercadorias ditas sem condições de comercialização ou perdidas. Somente mediante tais providências, seria possível o exame, a justificação, parcial ou total, das diferenças relativas às mercadorias imprestáveis, perdidas, trocadas, na omissão de saídas detectadas no levantamento fiscal em tela. Nessa quadra, as diferenças de estoques devem ser justificadas, por meio de razões perfeitamente compatíveis com o tipo da atividade desenvolvida no estabelecimento, além da emissão do competente nota fiscal possibilitando o estorno do crédito aproveitado quando da aquisição das respectivas mercadorias, colocadas agora fora de comércio. Observo que diante da identificação de mercadorias perecidas, sinistradas, furtadas, o contribuinte deveria estornar o crédito fiscal correspondente, mediante as providências retro mencionadas.

Diante de tais pressupostos, reitero que a apuração dos valores insertos nessa infração 01 contida no Auto de Infração em debate foi efetuada através de procedimento fiscal previsto na legislação tributária do Estado da Bahia (art. 936 do RICMS/97) e disciplinado pela Portaria nº 445/98, sem que o autuado apresentasse elementos que pudesse descaracteriza-la. A exigência é subsistente, no valor de R\$484.945,58.

Os itens 02, 03 tratam também do mesmo levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, decorrente da apuração de omissão do registro de entrada dessas mercadorias. Na infração 03, exige-se a falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido de terceiro, mercadorias da substituição tributária, desacompanhadas de documentação fiscal, no valor de R\$132.077,15. Na infração 02, a exigência é pela falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal (infração 03), no valor de R\$40.893,85.

Os demonstrativos, planilhas e respectivos anexos que sustentam as exigências foram acostados autos, posto que são partes integrantes deste Auto de Infração, e cujas cópias em mídias eletrônicas foram entregues ao autuado.

Com relação às aludidas infrações 02 e 03 além dos argumentos cogitados nas linhas precedentes, o autuado sublinha a impossibilidade de se exigir o recolhimento do ICMS antecipação tributária decorrente da omissão de entrada de mercadorias. Reitera a inevitável eventualidade do registro de uma mercadoria no lugar de outra, em face da comercialização de itens de grande semelhança física; registros no estoque ou através de leitor ótico do Emissor de Cupons Fiscais com código de um produto assemelhado; descasamento momentâneo no registro das mercadorias (registro das saídas, às vezes, antes das entradas no sistema SAP).

Alega equívoco fiscal computar encargos financeiros como se fossem saídas de mercadorias. Diz que o Fisco para fundamentar a exigência do imposto presumiu a omissão de entrada, na medida em que considerou, para fins de operações de saída, encargos financeiros cobrados quando da realização de operações à prazo.

Constato, antes, não existir impossibilidade na exigência do recolhimento do ICMS, no caso de omissão do registro de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, conforme alegou o autuado, nos termos do art. 10 da Portaria nº 445/98, que dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias, consideradas as disposições contidas no § 4º do artigo 4º da Lei 7.014/96.

No caso específico, feito o levantamento dos estoques por espécie de mercadorias, verificando-se omissões do registro de entradas, o fato gerador do ICMS não ocorre na entrada das mercadorias no estabelecimento; a exigência do imposto encontra-se embasada no preceito legal de que a falta de contabilização de entradas de mercadorias autoriza a presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais, sem pagamento do imposto, cabendo ao autuado elidir a presunção por qualquer meio de prova. Em se tratando da omissão do registro de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, exigir-se-á o imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, de acordo com o art. 39, V, RICMS-97/BA (infração 03), além do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido (infração 02).

Eventuais registros de códigos de uma mercadoria no lugar de outra, inclusive através do leitor ótico do ECF, descasamento no tempo do registro das saídas, antes das entradas são dificuldades naturais da atividade empresarial voltada para vendas em varejo de grande porte, reconhecidas pelo próprio contribuinte autuado, que montou departamento especializado em retificar estoques das lojas, adequar a escrituração às mercadorias disponibilizadas fisicamente no estoque. Nesse sentido, caberia ao autuado laborar de acordo com as orientações contidas na legislação do ICMS, operacionalizando melhor a solução gerencial engendrada para facilitar o controle de seus estoques, possibilitando uma correta leitura, no momento do fechamento desses estoques.

Cabível ressalvar que as omissões apuradas nos estoques do autuado não podem ser atribuídas ao trabalho desenvolvido pelo Auditor Fiscal do Estado da Bahia, que teria aplicado apenas uma análise combinatória, lógica e fria, via sistema informatizado, na identificação das omissões retro mencionadas, conforme alegação defensiva. As mesmas dificuldades e carências no controle dos seus estoques, o autuado enfrenta em outras praças, onde mantém lojas, conforme se pode depreender da alusão incidental que a sua impugnação registra às

autoridades fazendárias do Estados do Ceará, do Rio de Janeiro, etc. Diante de tais autoridades fiscais, a argumentação do sujeito passivo é a mesma invocada à Fazenda Pública desse Estado.

Portanto, a forma de controle das mercadorias, diante da dimensão do empreendimento do sujeito passivo, em se tratando de ferramenta utilizada para viabilizar seus negócios e no gerenciamento dos próprios estoques, em havendo quaisquer interferências na auditoria feita pelo Fisco, caberia ao próprio autuado trazer aos autos os elementos necessários em favor de suas alegações, uma vez que o contribuinte é quem tem o domínio desses elementos.

Não prosperam também as alegações de que os encargos financeiros cobrados pelo autuado foram considerados com se fossem saídas de mercadorias, implicando o levantamento dos estoques. Verifiquei a partir dos exames das peças processuais que os registros fiscais desses encargos incidentes nas vendas a prazo se deram a partir da emissão de cupom fiscal, mas não houve qualquer confusão com a saída de mercadoria ou registro em duplicidade, visto que apenas um cupom fiscal foi emitido para cada transação e assim foi tratado na auditoria de estoque, conforme pode ser verificado nos relatórios fiscais acostados aos autos, cujas cópias se encontram em poder do autuado. Resta claro nas cópias dos cupons fiscais juntados no PAF que os encargos financeiros, embora sob o mesmo código do produto, foram segregados dos valores dos itens vendidos e não foram computados na apuração dos estoques. Infrações 02 e 03 caracterizadas, no valor de R\$40.893,85 e R\$132.077,15, respectivamente.

Na infração 04 foi igualmente aplicada a auditoria de levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias, constata omissão do registro de entrada, apurada das diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária- a das operações de entrada- com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com Recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício.

Demonstrativos e anexos respectivos que sustentaram a exigência foram acostados aos auto, cópias entregues ao sujeito passivo. Valor da exigência R\$223.523,11.

As alegações do sujeito passivo já foram devidamente apreciadas nas infrações anteriores, reiterando a inocorrência de omissão na entrada das mercadorias, os diversos fatores que interferem na sua atividade e a realização de ajustes contábeis nos estoques. A apuração da falta de registro na entrada de mercadorias tributadas implica presunção legal da omissão de saídas, conforme estatui a Lei 7.014/96, competindo ao autuado juntar provas para elidir a presunção.

A auditoria de estoque constitui modalidade de procedimento fiscal destinado a conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuinte, num determinado período, tomando-se como pontos de referência os inventários inicial e final do período considerado, levando-se em conta tanto as quantidades de mercadorias como a sua expressão monetária. No caso em apreço, foram tomadas como referência as informações contidas nos arquivos eletrônicos e demais informações fornecidos à SEFAZ pelo próprio sujeito passivo no cumprimento das normas contidas na legislação do imposto e, especificamente, o Convênio ICMS 57/95 (SINTEGRA), que devem refletir a realidade do movimento comercial do contribuinte.

Fundando-se em documentação idônea, o lançamento tributário de ofício goza de presunção de certeza e, conforme prevê o art. 123 do RPAF/99, cabe ao sujeito passivo o direito de fazer a impugnação do lançamento de ofício, aduzida por escrito e acompanhada das provas que tiver, inclusive documentos, levantamentos e demonstrativos referentes às suas alegações, no sentido de elidir a acusação fiscal. Tais provas não foram trazidas aos autos. Infração caracterizada.

A quinta infração recai sobre o recolhimento a menor do ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Restou apurado que o contribuinte deixou de incluir na base de cálculo, relativa às saídas de mercadorias tributadas, os juros incidentes nas operações de venda a prazo, no valor total de R\$179.779,28.

Os valores apurados constam do relatório intitulado "ERRO NA DETERMINAÇÃO DA ALÍQUOTA - 2008", acostado aos autos, fls. 74/82, servindo ainda como elemento de prova da exação a explicação do próprio autuado acerca dos cupons fiscais que segregam o valor das mercadorias e o valor do encargos financeiros cobrados, nas vendas a prazo, além do relatório exemplificativo elaborado pelo Auditor Fiscal autuante.

O sujeito passivo advoga que foi equivocada a tributação dos encargos financeiros cobrados do consumidor na base de cálculo do ICMS, quando este efetua o pagamento a prazo, porque tal operação fora realizado através de cartão de crédito, mediante intervenção de uma instituição financeira. Alega ainda que a jurisprudência do STJ já consolidou o entendimento de que o valor dos encargos não devem compor a Base de Cálculo do ICMS, na Súmula nº 237. Sublinha que na venda realizada através do cartão de crédito o preço é pago de uma só vez e o comprador assume o encargo de pagar prestações do financiamento, ocorrendo, portanto, dois negócios paralelos: a compra e venda e o financiamento, não podendo o ICMS incidir sobre a segunda operação.

Após análise das peças processuais, dos fundamentos legais e jurisprudenciais acerca da matéria, entendo em contrário do pensamento esposado pelo autuado, acima sintetizado, considerando que a matéria em debate tem

assento constitucional (art. 146, III, "a", CF 88), sendo reservado à legislação infraconstitucional a forma de cálculo do ICMS, de sorte que a Lei Complementar nº 87/96 em seu art. 13, assim dispõe:

Art. 13 – A base de cálculo do imposto e:

I - .na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação,

[...]

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto:

[...]

II – o valor correspondente a:

a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;

Estas determinações foram recepcionadas pela Lei nº 7.014/96, através do seu art. 17, § 1º e pelo Regulamento de ICMS do Estado da Bahia (art. 54, I, "a" e 56, I), aprovado pelo Decreto 6.284/97.

Ainda que na prática, em algumas das situações, não seja tarefa tão simples, a mensuração econômica da base de cálculo do ICMS, com espeque nas determinações legais, acima transcritas, os valores cobrados do adquirente pelo vendedor devem integrar a base de cálculo do ICMS e sendo direta ou indiretamente repassados a ela, integram o preço da mercadoria e o valor da operação. A lei, assim, determina que quaisquer valores recebidos ou debitados do adquirente, como seguro e juros, devem ser incluídos na base de cálculo do ICMS, no pressuposto que tais valores compõem o custo da venda.

Nesse sentido, as vendas a prazo com financiamento próprio da empresa, como ficou provado, firmado na própria defesa do contribuinte, os juros (encargos financeiros) correspondentes fazem parte das operações de vendas, pois compõem o valor da efetiva operação comercial, e, desta forma, hipótese de incidência do ICMS. Os valores dos encargos são ajustados no exato momento da compra, ou seja, no momento da ocorrência do fato gerador do imposto, sendo parte integrante do preço da mercadoria vendida.

Segundo a argumentação do autuado, as mercadorias são discriminadas duas vezes (uma referente à própria mercadoria e outra aos encargos financeiros), de forma que o valor total do documento fiscal corresponde ao total da operação. Dessa forma, nas vendas a prazo com financiamento próprio do autuado, os juros e acréscimos monetários correspondentes fazem parte das operações de vendas, pois se tratam de valores concernentes à operação comercial. Constatei que as importâncias relativas aos encargos financeiros são ajustadas no exato momento da compra ou no momento da ocorrência do fato gerador do imposto, constituindo-se em parte integrante do preço das mercadorias vendidas. Nesse contexto, mesmo a doutrina trazida à lide pelo impugnante, corrobora este entendimento.

A melhor exegese, no meu entender, a partir dos textos legais, é que somente os valores que integram o efetivo preço de venda da mercadoria podem ser incluídos na base de cálculo do ICMS, dos quais se excluem os juros ou encargos financeiros cobrados por instituições financeiras em razão de financiamento contratado pelo adquirente da mercadoria, porquanto esses valores não são intrínsecos à operação de venda, mas receitas financeiras tributáveis pelo IOF (imposto sobre operações financeiras), de competência federal. Em contrário, incluem-se na base de cálculo do imposto, os juros ou encargos financeiros cobrados pelo vendedor em financiamento arcado por ele próprio, compondo o valor da operação e tributáveis pelo ICMS.

Em síntese, as importâncias em referência apenas não integrariam a base de cálculo do ICMS se a transação fosse realizada com o financiamento do negócio por uma instituição financeira e o tributo incidente sobre a parcela do financiamento seria de competência federal. Não é o ocorre, no caso em análise.

Pacificam esse entendimento, inúmeras decisões do Superior Tribunal de Justiça - STJ (parte do RE 2006/0089138-6 da Ministra Denise Arruda - DJe 30/02/2008 e AgRG no AG 1045754/SC do Ministro Castro Meira – DJe 11/09/2008), Parecer da Procuradoria Geral do Estado da Bahia - PGE, além de diversos precedentes desse Conselho de Fazenda desse Estado - CONSEF, dentre os quais, destaco o recente Acórdão CJF 0027-11/14, em desfavor do mesmo autuado.

Frente ao exposto, sendo os alegados encargos financeiros suportados com Recursos próprios do impugnante representam despesas no ato da venda da mercadoria e devem ser incorporados à base de cálculo do imposto, conforme efetuado pela fiscalização, correta a manutenção integral da exigência tributária referente à infração 5, no valor de R\$179.779,28.

O Auto de Infração é integralmente PROCEDENTE, no valor de R\$1.061.218,97

É o voto.

Como se pode inferir da leitura do voto acima reproduzido, a 1ª JJF assim se posicionou em relação aos argumentos aduzidos pela então impugnante, ora recorrente:

a) Afastou a preliminar de decadência, com o argumento de que nas infrações descritas, o prazo

a ser observado é o disposto no art. 173, I, do CTN. Sendo assim, o prazo decadencial findaria no dia 31/12/13, e, como o contribuinte fora intimado em 20/12/13, não haveria de se falar em extinção do direito do Fisco;

- b) Indeferiu o pedido de diligência, por considerar que todos os elementos necessários para a apreciação da lide encontram-se carreados aos autos;
- c) Quanto à alegação de que as inconsistências encontradas no lançamento foram corrigidas com ajustes contábil e fiscal, entendeu que o procedimento utilizado fora o previsto na legislação específica, bem como que o contribuinte não trouxera aos autos nenhum elemento que comprovasse equívocos ou incorreções na auditoria de estoques;
- d) Em que pese a indicação do contribuinte do índice da média nacional de perdas no varejo, argumentou que esses dados não seriam suficientes para elidir a acusação, e que o autuado deveria ter emitido os documentos fiscais na forma dos artigos 100, V; 102 e 356, §5º, do RICMS/97;
- e) Constatou ainda que não existiria a impossibilidade na exigência do recolhimento do ICMS, no caso de omissão do registro de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, nos termos do art. 10, da Portaria nº 445/98, consideradas as disposições contidas no §4º, do art. 4º, da Lei nº 7.014/96;
- f) Arguiu que a apuração da falta de registro na entrada de mercadorias tributadas implicaria a presunção legal da omissão de saídas, conforme estatuído na Lei nº 7.014/96, bem como que a auditoria de estoque constitui modalidade idônea para a apuração das infrações tributárias. Sendo assim, por gozar da presunção de certeza, caberia ao impugnante demonstrar o contrário, o que não teria feito;
- g) Quanto à alegação de que teria sido equivocada a tributação dos encargos financeiros cobrados do consumidor na base de cálculo do ICMS, nas ocasiões em que este teria efetuado o pagamento a prazo, através de cartão de crédito, mediante a intervenção de instituição financeira, decidiu contrariamente, com o argumento de que as importâncias em referência apenas não integrariam a base de cálculo do ICMS se a transação tivesse sido realizada com o financiamento do negócio por uma instituição financeira com o tributo incidente de competência federal. O que não teria ocorrido no presente caso.

Intimado acerca do resultado do julgamento o sujeito passivo interpôs **Recurso Voluntário** (fls. 1.222/1249) em relação à Decisão da junta, que consiste basicamente em repetição da impugnação:

- i. Argumentando que, ao contrário do que entendeu a Junta, o prazo decadencial a ser contado seria o do §4º, do CTN, o que resultaria na decadência dos fatos ocorridos entre janeiro de 2008 a janeiro de 2013, bem como, inferiu que o objeto de análise deveria ser todo o período de apuração do imposto, sem restrições; e que essa seria a interpretação externada pelos tribunais superiores;
- ii. Arguiu que o órgão julgador não levou em consideração a documentação acostada pelo recorrente em sede de impugnação, bem como que os documentos que não foram apreciados demonstrariam que teriam sido efetuados ajustes contábeis na exata quantidade em que as supostas omissões de receita teriam sido apuradas;
- iii. Alegou que o i. Fiscal, ao apontar de forma extremamente cartesiana uma pretensa venda sem nota, teria prejudicado o direito de defesa do recorrente;
- iv. Inferiu que o Fisco teria apontado como omissões de saída, o consumo de mercadorias adquiridas, a exemplo do “Folheto Americana Natal”, de código 4594185810;
- v. Argumentou que não houve omissão de entradas ou descontrole de estoque, mas tão somente, um mero desencontro cronológico de registros de entrada e saída, decorrentes da própria logística do recorrente, que registra as saídas automaticamente, via ECF, mas depende de lançamento manual para o cômputo das entradas;

vi. Afirmou que, nas operações com cartão de crédito, o valor dos encargos relativos ao financiamento não deveriam ser considerados na composição da base de cálculo do ICMS, conforme a Súmula nº 237 do STJ, bem como, arguiu que independentemente de o encargo ter sido ajustado no momento da compra, haveria a intervenção de administradoras de cartão de crédito.

Em Parecer, a PGE/PROFIS (fls.1265/1268) opinou pelo Improvimento do Recurso voluntário, alegando que:

- i. A LC nº 87/96, no §1º, do art. 13, prevê que o valor correspondente aos juros integra a base de cálculo do imposto, assim como o art. 17 da Lei Estadual nº 7.014/96;
- ii. Que o entendimento pacificado do STJ, é o de que os encargos financeiros cobrados pelo vendedor devem integrar a base de cálculo do ICMS. Afirmou que a sua não integração ocorreria apenas quando os tais encargos fossem decorrentes de operação financeira sujeita ao IOF;
- iii. Arguiu ainda que os tribunais superiores já fixaram entendimento no sentido de que, não havendo o recolhimento do ICMS e, por isso, não havendo a homologação do imposto, o prazo decadencial dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação passaria a ser contado na forma do art. 173 do CTN;
- iv. Por fim, entendeu que, quanto às alegações de que teria havido erros no levantamento quantitativo de estoques, o Recorrente não cuidou de documentá-los, o que acabaria por impossibilitar o seu acolhimento.

VOTO (Vencido quanto à preliminar de decadência parcial da infração 5)

O Recurso Voluntário inicialmente aduz, em sede de preliminar, a decadência parcial do lançamento relativo aos fatos geradores ocorridos até o dia 19/12/2008, quanto à Infração 05.

Toda a problemática no campo do direito tributário ocorre por conta das disposições contidas no parágrafo 4º, do art. 150, e o inciso I, do art. 173, do CTN, *in verbis*:

“Art. 150. (...)

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

“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”.

Por mais que ainda haja alguma divergência sobre o tema, não se pode negar é que a competência para definir prazos decadenciais já está pacificada. Está expresso na Constituição Federal de 1988 que somente lei complementar pode disciplinar sobre prescrição e decadência em direito tributário, conforme se depreende do seu art. 146, III, “b”:

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

(...)

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência de tributos”.

Segundo já definiu o Supremo Tribunal Federal, a Lei Complementar mencionada pela Constituição Federal é CTN, cujas normas prevalecem, inclusive, sobre a Lei de Execução Fiscal, como, aliás, leciona Leandro Paulsen:

“Após o advento da CF/88, com previsão expressa nesta alínea no sentido de que se trata de norma geral em matéria tributária, tem-se todos os elementos para afirmar, categoricamente, que estão sob reserva de lei complementar. O STF já firmou posição acerca da matéria, e o STJ, recentemente, tem se pronunciado no

sentido de que os dispositivos da LEF não podem prevalecer em face do CTN, conforme se pode ver dos precedentes acerca da interrupção da prescrição pela citação, em nota ao art. 174, parágrafo único, inciso I, do CTN” (in Direito Tributário, Editora Livraria do Advogado, 10ª. Ed., pág. 94).

Como dito acima, esse é o entendimento que prevalece no STF, *ex vi* do aresto a seguir transscrito:

“A questão da prescrição e da decadência, entretanto, parece-me pacificada. É que tais institutos são próprios de lei complementar de normas gerais (art. 146, III, b). Quer dizer, os prazos de decadência e de prescrição inscritos na lei complementar de normas gerais (CTN) são aplicáveis, agora, por expressa previsão constitucional, às contribuições parafiscais” (Plenário, RE 148754-2/RJ, excerto do voto do Min. Carlos Velloso).

Ademais, a Súmula Vinculante nº 08, através da qual cristalizou-se o entendimento de que são inconstitucionais os arts. 5º, do Decreto-Lei nº 1.569/77, e 45 e 46, da Lei nº 8.212/91, utilizando-se justamente o fundamento de que a prescrição e a decadência são matérias reservadas a Lei Complementar de âmbito nacional.

Sabe-se bem que o efeito vinculante é atributo exclusivo do verbete, não atingindo a fundamentação. Todavia, não se pode fechar os olhos para o entendimento adotado pela mais alta Corte de Justiça do nosso país, há muito tempo, vale frisar, como se as decisões judiciais não passassem de mera recomendação.

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

Ainda sobre o tema, como dito acima, o CTN trouxe duas regras no que concerne ao termo *a quo* do prazo decadencial – o art. 173, I e o §4º do art. 150 – competindo ao intérprete decidir quando ocorrerá o lançamento por homologação (no momento da ocorrência do fato gerador) e quando ocorrerá o lançamento de ofício (dilatando o termo *a quo* para o primeiro dia útil do exercício seguinte).

Não há dúvidas que a fluência do prazo decadencial se interrompe somente após a regular intimação do sujeito passivo, razão pela qual os créditos lançados referente a fatos geradores ocorridos até 19 de dezembro de 2008, foram fulminados pela decadência, restando extinto, consoante determina o inciso V do art. 156 do CTN.

Em que pese todas essas razões, durante anos o Estado da Bahia e este CONSEF andou na contramão do judiciário, aplicando lei inconstitucional. Várias foram as tentativas de representação por parte deste Relator, nos termos do art. 168 do RPAF para que a questão fosse submetida à análise da Câmara Superior, todas indeferidas por voto de minerva do representante da Fazenda Estadual.

O Estado insistiu durante anos em manter o lançamento de créditos que, quando questionados judicialmente foram desconstituídos, obrigando-o ao ônus da sucumbência.

Após mais de 12 (doze) anos de aplicação de uma legislação inconstitucional, o Legislativo Estadual finalmente corrigiu este equívoco, promovendo a revogação do art. 107-A e §5º. do 107-B do COTEB, através da Lei nº 13.199, de 28/11/14.

Ressalte-se que não se trata aqui de uma modificação material na lei efetuada de forma isolada, mas sim um verdadeiro reconhecimento de um erro do legislador baiano.

Negar a sua aplicação imediata além de ferir diversos princípios legais como o da moralidade, da legalidade e da razoabilidade, constitui-se em um ato danoso à administração pública, uma vez que manteria crédito inexistente que certamente acarretará em ônus sucumbencial ao Estado.

Por sua vez, este CONSEF como tribunal administrativo competente para controlar a legalidade dos lançamentos tributários não pode se afastar da realidade legal e aplicar interpretação ilegal apenas por ser mais cômoda ao Estado.

Outrossim, da própria análise sistemática do RPAF, verifico que o próprio art. 168 assegura a aplicação imediata da legislação, se não fosse assim, qual o sentido de se sobrestrar o julgamento do processo administrativo até que ocorra a revogação ou modificação de lei ou ato normativo

considerado ilegal? Para que sobrestrar se não fosse para ser aplicado ao processo já em curso? É exatamente esse o caso.

Assim, voto pelo provimento da preliminar de decadência parcial da Infração 5.

Vencido por voto de minerva do Representante do Fisco, passo à análise do mérito do apelo voluntário.

Inicialmente constato que o Recurso Voluntário constitui-se em mera repetição das razões de defesa.

O lançamento respeita todas as formalidades legais e o processo administrativo foi instruído de todos os documentos necessários para julgamento, não havendo a necessidade de produção de novas provas.

As infrações 1 a 4 são decorrentes de levantamentos quantitativos de estoque, e para descharacterizá-las, faz-se necessário que o contribuinte traga provas cabais da inexistência das citadas omissões.

Por sua vez, a Infração 5 trata da composição da base de cálculo do ICMS, que decorre de aplicação de lei.

Diante de tais pressupostos, entendo que a apuração dos valores insertos na infração 1 foi efetuada através de procedimento fiscal previsto na legislação tributária do Estado da Bahia (art. 936 do RICMS/97) e disciplinado pela Portaria nº 445/98, sem que o autuado apresentasse elementos que pudessem descharacterizá-la. Em que pese a razoabilidade dos seus fundamentos, o recorrente não trouxe nenhum elemento de prova que desconstituísse o lançamento, bem como não seguiu os procedimentos fiscais previstos na legislação tributária para a baixa no seu estoque.

Os itens 2 e 3 tratam também do mesmo levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, decorrente da apuração de omissão do registro de entrada dessas mercadorias. Na infração 3, exige-se a falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido de terceiro, mercadorias da substituição tributária, desacompanhadas de documentação fiscal, no valor de R\$132.077,15. Na infração 2, a exigência é pela falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal (infração 3), no valor de R\$40.893,85.

Como bem ressaltado pelos julgadores de piso, *os registros de códigos de uma mercadoria no lugar de outra, inclusive através do leitor ótico do ECF, descasamento no tempo do registro das saídas, antes das entradas são dificuldades naturais da atividade empresarial voltada para vendas em varejo de grande porte, reconhecidas pelo próprio contribuinte autuado, que montou departamento especializado em retificar estoques das lojas, adequar a escrituração às mercadorias disponibilizadas fisicamente no estoque. Nesse sentido, caberia ao autuado laborar de acordo com as orientações contidas na legislação do ICMS, operacionalizando melhor a solução gerencial engendrada para facilitar o controle de seus estoques, possibilitando uma correta leitura, no momento do fechamento desses estoques.*

Ademais, resta claro nas cópias dos cupons fiscais juntados no PAF que os encargos financeiros, embora sob o mesmo código do produto, foram segregados dos valores dos itens vendidos e não foram computados na apuração dos estoques. Infrações 2 e 3 são subsistentes.

Na infração 4 foi igualmente aplicada a auditoria de levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias, constatada omissão do registro de entrada, apurada das diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária.

As alegações do recorrente já foram devidamente apreciadas nas infrações anteriores, consistindo em mera repetição dos argumentos de defesa. Competia ao autuado juntar provas para elidir a presunção, e assim não procedeu.

No que se refere à Infração 5, somente os valores que integram o efetivo preço de venda da mercadoria podem ser incluídos na base de cálculo do ICMS, dos quais se excluem os juros ou encargos financeiros cobrados por instituições financeiras em razão de financiamento contratado pelo adquirente da mercadoria, porquanto esses valores não são intrínsecos à operação de venda, mas receitas financeiras tributáveis pelo IOF (imposto sobre operações financeiras), de competência federal.

Em contrário, incluem-se na base de cálculo do imposto, os juros ou encargos financeiros cobrados pelo vendedor em financiamento arcado por ele próprio, compondo o valor da operação e tributáveis pelo ICMS.

As importâncias exigidas apenas não integrariam a base de cálculo do ICMS se a transação fosse realizada com o financiamento do negócio por uma instituição financeira e o tributo incidente sobre a parcela do financiamento seria de competência federal. Não é o ocorre, no caso em análise.

O simples fato dos pagamentos terem sido realizados por meio de cartão de crédito não desconstitui a base de cálculo da operação. Assim, entendo que resta subsistente a Infração 05.

Outrossim, entendo restar aplicável ao caso concreto o art. 143 do RPAF uma vez que o Recorrente não se desincumbiu do ônus de elidir o lançamento fiscal.

Assim, voto pelo ACOLHIMENTO da preliminar de decadência parcial da Infração 5 e, no mérito, pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

VOTO VENCEDOR (Preliminar de decadência parcial da infração 5)

Não se vislumbra o fenômeno da fruição do prazo decadencial, diante da regra disposta no inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional – CTN, o qual estabelece o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador como termo “*a quo*”, determinação esta refletida no art. 107-A do Código Tributário da Bahia – COTEB – Lei nº 3.956/1981, abaixo transcrito, *in verbis*, dispositivo cuja eficácia não pode ser negada por este órgão (art. 167, III, RPAF/1999).

"Art. 107-A. O direito de a fazenda pública constituir o crédito tributário extingue-se no prazo de 5 anos, contado: 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".

Relativamente à revogação do sobredito artigo do COTEB, ocorrida em novembro de 2014, por intermédio da Lei nº 13.199, de 28/11/2014, cabe esclarecer que o instituto em tela (decadência) é de direito material, porquanto extingue o direito em si. Assim, não pode ter aplicação retroativa a atos jurídicos perfeitos e acabados, entre os quais se incluem os fatos geradores do ICMS praticados anteriormente à vigência da Lei nº 13.199/2014, sob pena de violação da garantia instituída no artigo 5º inciso XXXVI da Constituição Federal de 1988 (à época das ocorrências, encontrava-se em vigor o art. 107-A do COTEB, apenas revogado, como dito, em novembro de 2014).

"XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada".

Por exemplo, em matéria previdenciária, a Lei Federal nº 9.728/1997 instituiu prazo decadencial em desfavor dos requerentes de revisão de renda mensal de benefício. Veja-se o que têm decidido os tribunais pátrios acerca do assunto.

PROCESSUAL E PREVIDENCIÁRIO. RECURSO ESPECIAL. DISSÍDIO NÃO CARACTERIZADO. REVISÃO DE BENEFÍCIO. PRAZO DECADENCIAL. ARTIGO 103 DA LEI 8.213/91, COM A REDAÇÃO DA MP 1.523/97 CONVERTIDA NA LEI 9.528/97 E ALTERADO PELA LEI 9.711/98. I - Desmerece conhecimento o Recurso especial, quanto à alínea "c" do permissivo constitucional, visto que os acórdãos paradigmáticos se referem aos efeitos de lei processual, enquanto o instituto da decadência se insere no campo do direito material. II - O prazo decadencial do direito à revisão de ato de concessão de benefício previdenciário, instituído pela MP 1.523/97, convertida na Lei 9.528/97 e alterado pela Lei 9.711/98, não alcança os benefícios concedidos

antes de 27.06.97, data da nona edição da MP 1.523/97. III - Recurso conhecido em parte e, nessa desprovido (Superior Tribunal de Justiça - Recurso Especial nº 254.186/PR, 5ª Turma, Relator o Ministro GILSON DIPP, publicado no DJU de 27/8/2001).

RECURSO ESPECIAL. PREVIDENCIÁRIO. BENEFÍCIO. REVISÃO DA RENDA MENSAL INICIAL. PRAZO DECADECIAL. ARTIGO 103 DA LEI N°. 8.213/91, COM A REDAÇÃO DA MP N° 1.523/97, CONVERTIDA NA LEI N°. 9.728/97. APLICAÇÃO ÀS RELAÇÕES JURÍDICAS CONSTITUÍDAS SOB A VIGÊNCIA DA NOVA LEI. 1. O prazo de decadência para revisão da renda mensal inicial do benefício previdenciário, estabelecido pela Medida Provisória nº. 1.523/97, convertida na Lei nº. 9.528/97, que alterou o artigo 103 da Lei nº. 8.213/91, somente pode atingir as relações jurídicas constituídas a partir de sua vigência, vez que a norma não é expressamente retroativa e trata de instituto de direito material. 2. Precedentes. 3. Recurso especial não conhecido (Superior Tribunal de Justiça - Recurso Especial 479964/RN; 6ª Turma, Relator o Ministro PAULO GALLOTTI , publicado no DJU de 10/11/2003).

Assinale-se que a PGE/PROFIS, nos autos do Processo 207101.0002/14-6, exarou Parecer com entendimento correspondente ao acima exposto, através do qual restou dito que, em razão de a Lei nº 13.199/2014 conter norma jurídica não procedural, os seus efeitos não podem retroagir.

Rejeitada a prejudicial de decadência.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria quanto à preliminar de decadência parcial da infração 5, com voto de 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 **206919.0007/13-1**, lavrado contra **LOJAS AMERICANAS S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$1.061.218,97**, acrescido das multas de 60% sobre R\$220.673,13, 70% sobre R\$491.896,17 e 100% sobre R\$348.649,67, previstas no art. 42, incisos II, alíneas "a" e "d" e III, da Lei nº 7014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Preliminar de decadência parcial da infração 5) - Conselheiros: Paulo Danilo Lopes Reis, Alexandrina Natália Bispo dos Santos e Fernando Antonio Brito de Araújo.

VOTO VENCIDO (Preliminar de decadência parcial da infração 5) - Conselheiros(as): Daniel Ribeiro Silva, Alessandra Brandão Barbosa e José Antonio Marques Ribeiro.

Sala das Sessões do CONSEF, 08 de abril de 2015.

FERNANDO ANTÔNIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

DANIEL RIBEIRO SILVA – RELATOR/VOTO VENCIDO
(Preliminar de decadência parcial da infração 5)

PAULO DANILLO REIS LOPES - VOTO VENCEDOR
(Preliminar de decadência parcial da infração 5)