

PROCESSO - A. I. Nº 269352.0034/13-8
RECORRENTE - BOMPREGO BAHIA SUPERMERCADOS LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0070-03/14
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 31/07/2015

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0162-11/15

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. OPERAÇÕES BENEFICIADAS COM ISENÇÃO. Crédito fiscal utilizado referente a operações de retorno de material de acondicionamento. Operações tributadas indevidamente dos retornos dos mesmos materiais. Exigência da glosa do crédito indevida. Inexistência de descumprimento de obrigação principal. Conversão da exigência do imposto em multa. Procedência parcial da imputação. Modificada a Decisão recorrida. 2. ALÍQUOTA. ERRO NA APLICAÇÃO. Contribuinte não comprova a alegação recursal no sentido do pagamento antecipado do imposto, e da inexistência de prejuízo ao erário. Infração caracterizada. Impossibilidade de apreciação, em âmbito administrativo, das alegações de inconstitucionalidade e de ilegalidade das multas aplicadas. Rejeitado o pedido para a realização de diligência e de perícia. Rejeitada a preliminar de decadência. Decisão por maioria. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra julgamento, em Primeira Instância, do Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 26/03/2013, com data de cientificação do contribuinte em 28/03/2013, para exigir ICMS no valor histórico total de R\$1.677.570,43, em razão de três acusações, sendo objeto do apelo recursal parte das imputações 1 e 2, tendo sido pago, com benefícios da Lei nº 12.730,74, o crédito fiscal relativo ao restante do lançamento de ofício:

Infração 01 - Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de mercadorias beneficiadas com isenção, nos meses de janeiro de 2008 a dezembro de 2009, sendo glosado crédito no valor de R\$ 1.307.219,80, acrescido da multa de 60%.

Infração 02 - Recolhimento a menos de ICMS efetuado em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, sendo lançado tributo no valor de R\$153.575,01, nos meses de janeiro de 2008 a dezembro de 2009, acrescido da multa de 60%.

O Fisco juntou documentos às fls. 45 a 161.

O autuado impugnou parcialmente o lançamento de ofício às fls. 164 a 205 (volume II), juntando documentos às fls. 206 a 230.

O autuante prestou informação fiscal às fls. 252 a 263 contestando as alegações defensivas e mantendo a autuação.

Às fls. 275 a 279, o impugnante ingressou com petição apresentando “Termo de Confissão de Dívida”, com cópias dos respectivos DAEs explicitando, neste Termo, que “O CONTRIBUINTE compromete-se, outrossim, a pagar os créditos tributários mencionados na cláusula segunda,

com os benefícios previstos na lei. O valor recolhido na forma da cláusula segunda se refere exclusivamente as infrações 2 e 3 o referido PAF, bem como exclusivamente a multa de paletes, conforme acordado com a SEFAZ/BA e PGE.”

O impugnante ingressou com nova manifestação às fls. 303 a 305, reiterando seus argumentos já aduzidos acerca da infração 1 e colacionando aos autos cópia dos Acórdãos JJF nº 0273-01/13 e CJF nº 0065-13/12.

O julgamento unânime em primeira instância manteve integralmente o Auto de Infração, conforme Acórdão nº 0070-03/14, às fls. 328 a 341. Em seu voto assim se expressa o Relator:

VOTO

O presente Auto de Infração foi lavrado em decorrência de representação da 5ª Junta de Julgamento Fiscal, através do Acórdão JJF Nº 0287-05/11, consoante se verifica às fls. 22 a 47.

Inicialmente deve ser apreciar a preliminar de mérito argüida pelo sujeito passivo invocando a decadência dos fatos geradores do período de janeiro a dezembro de 2008, com fundamento no art. 150, §4º, combinado com o art. 156, inciso V, do Código Tributário Nacional, porque a ciência do Auto de Infração ocorrera em 28/03/2013.

Em que pese a farta argumentação articulada pelo impugnante, não há como prosperar sua pretensão, haja vista que a legislação do Estado da Bahia fixa expressamente prazo à homologação do lançamento, e não é acatada a alegação com base no art. 150, §4º do CTN, que se aplica quando a lei do ente tributante não fixa prazo à homologação.

Frise-se, que o Código Tributário do Estado da Bahia, instituído pela Lei nº 3.956, de 11 de dezembro de 1981, estabelece nos artigos. 28, §1º e 107-B, §5º:

Art. 28. *Compete ao contribuinte efetuar o lançamento do imposto em seus livros e documentos fiscais, na forma regulamentar, sujeito a posterior homologação da autoridade administrativa.*

§ 1º *Após 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da efetivação do lançamento pelo contribuinte, considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento.*

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

§ 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.*

Saliento que o entendimento assente no âmbito do CONSEF, consubstanciado em inúmeras decisões, é de que a regra geral em matéria de decadência, no que toca ao ICMS, é de que o fisco tem 05 anos, a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que se venceu o prazo para pagamento fixado na legislação, para formalizar o crédito tributário respectivo não pago no todo ou em parte à época própria, sob pena de caducidade do direito ao crédito pelo seu não exercício.

Logo, no caso presente, o prazo para contagem da decadência deve ser observado o previsto no §5º do art. 107-B do Código Tributário do Estado da Bahia, combinado com o art. 173, inciso I, do CTN, o qual estabelece que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Portanto, por se tratar de fatos geradores ocorridos no exercício de 2008, o fisco teria até o dia 31/12/2013 para constituir o lançamento tributário, como o Auto de Infração foi lavrado em 26/03/2013 não restou operada a decadência.

Quanto a alegação defensiva de confiscatoriedade das multas indicadas no Auto de Infração, observo que a sua aplicação pelo descumprimento da obrigação principal neste processo é prevista no art. 42, inciso VII, “a”, inciso II, “a”, e III da Lei nº 7.014/96, sendo que as alegações concernentes ao seu caráter confiscatório não devem ser apreciadas por estar prevista na citada lei e em face do disposto no art. 167, inciso I, do RPAF-BA/99.

O autuado solicita a realização de diligência e/ou perícia para confirmar a veracidade das informações dispostas no Auto de Infração e para responder quesitos que apresentou. Com fulcro no art. 147, II, “a” e “b”, do RPAF-BA/99, indefiro essa solicitação de diligência ou perícia. As questões envolvidas na lide não dependem de conhecimento especial de técnico e todos os elementos para a Decisão sobre a lide já, constam dos autos são suficientes para elucidação dos fatos questionados.

No mérito o Auto de Infração é composto de três lançamentos. Apesar de inicialmente terem sido todos impugnados integralmente, o sujeito passivo renunciou e desistiu do item 03 da autuação efetuando o pagamento integral do débito com o benefício da Lei nº 12.903/2013, fls. 275 a 279. Portanto, inexistindo lide em torno da infração 03 resta mantida.

O item 01 diz da autuação diz respeito a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de mercadorias beneficiadas com isenção do imposto.

Os créditos glosados são referentes a paletes, caixas plásticas, “bin” plástico e camisa térmico, dentre outros, que se encontram-se devidamente discriminados nos demonstrativos às fls. 11 a 16.

Alegou o impugnante ter dúvida quanto ao tratamento fiscal a ser aplicado nas remessas e nos retornos desses bens, e por isso tributou as saídas, não havendo prejuízo para o Fisco.

Aduziu também o autuado que competia ao autuante refazer a escrita fiscal da Empresa/Contribuinte, em especial o Registro de Apuração do ICMS, para identificar e assim apontar a existência ou não de débito tributário nos concernentes períodos.

Considerando a previsão estatuída no art. 19 do RICMS-BA/97 que isenta do imposto nas remessas das mercadorias objeto desse item da autuação, resta patente que a Decisão do contribuinte, ao seu alvedrio, de se creditar nas entradas e de tributar nas saídas não tem previsão na legislação tributária estadual.

Ao optar por adotar procedimento não previsto na legislação, que ao instituir os critérios de incidência do imposto considera a natureza das operações realizadas, o contribuinte desconsiderou as possíveis repercussões na tributação. Entendo que não tem sustentação fática o argumento aduzido de que seu procedimento não causa prejuízo, haja vista que os itens arrolados levantamento fiscal são bens fungíveis de elevado índice de desgaste, de pequeno valor unitário, portanto de difícil controle fiscal ao ser descartado.

Mesmo que o autuado tenha afirmado em sua defesa ter se debitado nas saídas, consoante planilha que anexa aos autos, doc. 03, dos bens arrolados no levantamento fiscal, considero insuficiente esse argumento para viabilizar o refazimento da escrita fiscal, tendo em vista que o aspecto mais importante não foi, sequer, tangenciado pela defesa, ou seja, a comprovação inequívoca do tratamento tributário adotado para as baixas desses bens que, por sua fragilidade e intensa movimentação, se exaurem rapidamente, tornando-se imprestáveis para sua destinação. A comprovação deste procedimento é que o autuado deveria carrear aos autos para fundamentar o pedido de refazimento de sua escrita fiscal, eis que, não sendo corretamente realizada a baixa desses bens, se configuraria como fonte indubitável do desequilíbrio no correto confronto entre os débitos lançados pelo impugnante para compensar sua equivocada e indevida utilização dos créditos nas aquisições de mercadorias beneficiadas com isenção.

Assim, não há como prosperar o pedido de refazimento da escrita fiscal, sob a mera alegação de que as saídas foram debitadas, uma vez que, nas operações em questão, o fundamental e que causa prejuízo ao fisco, é a operação de baixa de bens cujos créditos foram indevidamente utilizados nas entradas.

Ademais, a questão central a ser dirimida nos presente autos é se, com base na legislação de regência, está correto o creditamento adotado pelo defendente nas operações de entradas dos itens arrolados no levantamento fiscal.

De plano constata-se que os materiais arrolados no levantamento fiscal estão elencados no artigo 19, inciso I, e parágrafo 2º e 3º do RICMS-BA/97, in verbis:

“Art. 19. São isentas do ICMS as remessas e os retornos de materiais de acondicionamento ou embalagem:

I - nas saídas de:

a) vasilhames, recipientes e embalagens, inclusive sacaria, quando não cobrados do destinatário ou não computados no valor das mercadorias que acondicionarem, e desde que devam retornar ao estabelecimento remetente ou a outro do mesmo titular (Lei Complementar nº 4/69, Conv. ICM 15/89 e Convs. ICMS 25/89, 48/89, 113/89, 93/90 e 88/91);

b) vasilhames, recipientes e embalagens, inclusive sacaria, em retorno ao estabelecimento remetente ou a outro do mesmo titular ou a depósito em seu nome, devendo o trânsito ser acobertado por via adicional da Nota Fiscal relativa à operação de que trata a alínea anterior (Lei complementar nº 4/69, e Convs. ICMS 25/89, 48/89, 113/89, 93/90 e 88/91);

[....]

§2º As Notas Fiscais, emitidas para a movimentação dos “paletes” e “contentores” a que se refere o parágrafo anterior, serão lançadas nos livros próprios de entrada e de saída de mercadorias com utilização apenas das colunas “Documento Fiscal” e “Observações”, indicando-se nesta a expressão “Paletes” da empresa ... (a proprietária)” e, além dos requisitos exigidos, deverão conter (Convs. ICMS 44/98 e 4/99):

§3º Para os fins do disposto no § 1º, considera-se como (Conv. ICMS 44/98 e 4/99):

- I - “palete”, o estrado de madeira, plástico ou metal destinado a facilitar a movimentação, armazenagem e transporte de mercadorias ou bens;
- II - “contentor”, o recipiente de madeira, plástico ou metal destinado ao acondicionamento de mercadorias ou bens, para efeito de armazenagem e transporte, que se apresenta nas formas a seguir:
 - a) caixa plástica ou metálica, desmontável ou não, de vários tamanhos, para o setor automotivo, de produtos químicos, alimentícios e outros;
 - b) caixa plástica ou metálica, desmontável ou não, de vários tamanhos, específica para o setor hortifrutigranjeiro;
 - c) caixa “bin” (de madeira, com ou sem “palete” base específica para frutas, hortaliças, legumes e outros.”

Portanto, fica patente que nas remessas e retornos dos materiais objeto desse item da autuação deveria o impugnante emitir e escriturar a documentação fiscal relativa à movimentação na forma prevista no §2º do dispositivo regulamentar acima reproduzido.

Ademais, além da inequívoca exigência específica acima delineada, resta também patente, não ter amparo legal o procedimento adotado pelo impugnante, portanto, evidenciando assim o acerto da autuação, a expressa vedação estatuída na alínea “a” do inciso I do art. 97 do RICMS-BA/97, in verbis:

Art. 97. É vedado ao contribuinte, ressalvadas as disposições expressas de manutenção de crédito, creditar-se do imposto relativo à aquisição ou à entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento, bem como aos serviços tomados:

[...]

I - para integração, consumo ou emprego na comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, quando a operação subsequente de que decorrer a saída da mercadoria ou do produto resultante ou quando a prestação subsequente do serviço:

[...]

- a) não forem tributadas ou forem isentas do imposto, sendo essa circunstância previamente conhecida;

O contribuinte trouxe aos autos uma Decisão prolatada pela 3ª Câmara mediante o Acórdão CJF 0065-13/12 para corroborar com sua tese, no entanto observo está Decisão não reflete uma posição consolidada deste Conselho, uma vez que diversas outras decisões não trilham por essa senda, a exemplo dos Acórdãos JJF nº 0247-02/12 e CJF Nº 0242-13/13, que negam o direito ao creditamento do imposto de tais materiais.

Concluo que restou caracterizada a infração, ou seja, a apropriação de crédito do ICMS nas operações de retornos das paletes, caixas plásticas de produtos hortigranjeiros, bin plásticos e camisa térmico, bens que auxiliam o transporte das mercadorias comercializadas, em afronta ao disposto nos artigos 19 e 97 do RICMS-BA/97 que prevê a isenção do ICMS nessas operações, fica mantido o lançamento dos valores lançados no Auto de Infração.

A infração 02 acusa o autuado de recolhimento a menos de ICMS efetuado em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escriturada.

O autuado em sua defesa questionou a aplicação da alíquota de 17% exigido nas aquisições de leite tipo longa vida proveniente de outros Estados, sustentando que é devida a redução da base de cálculo, tendo em vista ser incabível conferir tratamento diferenciado aos produtos originários dentro do estado, prática de limite ao tráfego de bens, vedada pelo art. 150, V, e pelo art. 152 da CF-88.

Depois de compulsar os elementos que fundamentam a infração 02, verifico que a acusação fiscal encontra-se devidamente lastreada em provas incontestas e em conformidade com a legislação pertinente, se não vejamos.

No que diz respeito ao Leite Longa Vida, restou efetivamente comprovado nos autos que somente foram arroladas as aquisições de indústrias instaladas em outros estados. Logo, em total consonância com a exigência estatuída no inciso XXXV do art. 87 do RICMS-BA/97, que restringe expressamente a aplicação da redução da base cálculo de 7% às operações internas. Entendo que foi estritamente aplicada a legislação vigente, ou seja, o direito posto. Descabe, portanto, qualquer discussão no âmbito administrativo de sua legalidade, como aduziu o autuado em sede de defesa.

Logo, está correta a autuação porque autuante laborou no estrito comando da legislação de regência.

Do mesmo modo não deve prosperar as alegações do impugnante relativas aos itens: bebidas lácteas, leite fermentado e massa para pastel, pois todos os produtos arrolados no levantamento fiscal estão fora do instituto da Substituição Tributária. As NCM desses produtos não correspondem a qualquer dos produtos elencados no

inciso II do art. 353 do RICMS-BA/97.

Nesses termos, deve ser mantida integralmente a infração 02, homologando-se os valores recolhidos.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, devendo ser homologada a quantia já paga.

Inconformado com a Decisão proferida, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário às fls. 354 a 377, reproduzindo parte das alegações da impugnação originária. Em apertada síntese, o Recorrente afirma que houve pagamento parcial da infração 2 e integral da infração 3.

Volta a alegar a ocorrência de decadência em relação aos fatos ocorridos nos meses de janeiro e fevereiro de 2008, com base no artigo 150, §4º, c/c art. 156, V, ambos do CTN. Aduz ter tomado ciência da autuação em 26/03/2013 [28/03/2013]. Cita a Súmula Vinculante nº 08 do STF.

Em seguida volta a insurgir-se contra a imputação 1 do Auto de Infração expondo que ao caso não seria aplicável a isenção prevista no artigo 19 do RICMS/BA/97, afirmando que paletes, bin plástico, caixas e camisa térmico não seriam vasilhames. Cita os Convênios ICM 15/88 e ICMS 88/91, e diz que os materiais alvo da exação não se amoldariam às disposições destes Convênios acerca de isenção. Aduz que nas saídas de tais materiais submete-os à tributação pelo regime normal de apuração, recolhendo tributo, e por considerá-los tributáveis também credita-se nas entradas dos mesmos, inexistindo prejuízo ao erário nessa circulação de mercadoria. Discorre a respeito e cita o Acórdão CJP nº 0065-13/12 e JJP nº 0273-01/13.

Pede a realização de diligência e de perícia para verificar as suas assertivas. Aduz que para que fosse comprovado o uso indevido de crédito fiscal seria necessário refazer a sua escrita fiscal. Cita Decisão de tribunal administrativo de outra Unidade da Federação.

Passa a pronunciar-se sobre a imputação 2 no que tange ao leite longa vida aduzindo que o Fisco entendeu que só poderia ser atribuída a alíquota de 7% para o leite longa vida produzido dentro do Estado, e que esta discriminação em relação ao leite oriundo de outro Estado estabeleceria limite ao tráfego de bens, estabelecendo uma carga tributária majorada e diferenciada nas operações interestaduais, o que seria inconstitucional. Discorre a respeito. Afirma que conferir redução de base de cálculo para produtos locais e obrigar que o leite produzido nas demais Unidades da Federação sofresse tributação superior pelo ICMS atropelaria o princípio da isonomia. Disserta sobre o tema.

Ainda em relação à infração 2, volta a afirmar que apesar de o Fisco ter acusado ele, Recorrente, de não ter recolhido o ICMS referente a saídas de algumas mercadorias, do tipo “Iogurtes” e “massa para pastel”, estes produtos teriam tido o respectivo imposto pago quando de sua entrada no estabelecimento autuado, conforme documentos sob numeração “05” que diz ter anexado à sua impugnação ao Auto de Infração [mídia CD à fl. 230, contendo três arquivos tipo Arquivo de Documento Portátil – *Portable Document File* - PDF, que constituem-se em cópias de quatro Documentos de Arrecadação Estadual - DAEs emitidos pelo estabelecimento da empresa Bompreço com Inscrição Estadual nº 040.721.448 e CNPJ 97.422.620/0001-50, meses de referência respectivos de janeiro/2008, e janeiro, novembro e dezembro/2009, informando o recolhimento de ICMS devido por substituição tributária sem indicação de documento fiscal respectivo]. Diz que se o ICMS houvesse sido pago antecipadamente, as operações seguintes estariam livres de tributação. Aduz que não teria havido prejuízo ao erário e discorre a respeito. Acrescenta que ainda que se cogite que houve prejuízo ao erário, então como ele, contribuinte, teria comprovado o pagamento do imposto de forma antecipada, então os Julgadores deveriam ter determinado a apuração do imposto devido levando-se em consideração os comprovantes que ele, contribuinte, novamente nomeia como “*doc. 05 da impugnação*”.

Novamente pede a realização de diligência, ou de perícia, e elenca quatro quesitos.

Passa a insurgir-se contra as multas aplicadas, que aduz serem desproporcionais, injustas, abusivas, ilegais, confiscatórias, inconstitucionais, agressivas ao patrimônio dele, contribuinte, e discorre a respeito.

Em seguida diz que deve ser levado em consideração o benefício da dúvida a favor dele, contribuinte, citando o artigo 112 do CTN, e excertos de Decisões da esfera judicial.

Conclui requerendo que seja dado provimento ao seu Recurso, para que seja declarada a nulidade “e/ou” a improcedência do Auto de Infração. Alternativamente, requer o cancelamento, ou a redução, da multa proposta. Protesta por todos os meios de prova em Direito admitidos. Junta documentos às fls. 378 a 418.

À fl. 421 consta extrato emitido pelo sistema informatizado SIGAT/SEFAZ, referente aos pagamentos realizados.

Às fls. 425 e 424 a PGE/PROFIS, por intermédio da Procuradora Maria Helena Mendonça Cruz, sugere a conversão do feito em diligência para verificação da alegação do contribuinte, quanto à infração 1, no sentido de que os créditos indevidamente utilizados foram anulados pelos débitos nas saídas, não restando imposto a cobrar.

Às fls. 429 e 430, em sessão de pauta suplementar, esta 1ª CJF, considerando as alegações do contribuinte e a sugestão da PGE/PROFIS, bem como a alteração feita na legislação baiana, em que se criou penalidades distintas para a utilização de crédito com repercussão econômica e sem repercussão econômica, e o entendimento sedimentado neste Conselho de Fazenda quanto à aplicação das penalidades a cada uma das situações; considerando que as alegações do contribuinte acerca de ter tributado todas as saídas dos itens objeto da imputação 1 não são contestadas pelo Fisco, tendo sido tal procedimento - uso indevido de crédito fiscal nas entradas e oferecimento à tributação também indevido nas saídas - o procedimento irregular rotineiro constatado nas diversas operações com as mercadorias objeto das lides acerca da mesma matéria em que figura como sujeito passivo o contribuinte ora autuado, deliberou pelo não acolhimento da sugestão da PGE/PROFIS, tendo em vista que os documentos constantes nos autos são suficientes para a apreciação da lide, solicitando à Coordenação Administrativa/CONSEF o encaminhamento do processo à PGE/PROFIS para emissão de Parecer conclusivo.

A PGE/PROFIS, por intermédio da Procuradora Maria Helena Mendonça Cruz, emite Parecer às fls. 432 a 436 aduzindo que parte da infração 2 e a integralidade da infração 3 foram reconhecidas pelo autuado, mantendo-se a controvérsia quanto à infração 1, bem como quanto à alíquota aplicável às operações com o leite longa vida, e ao recolhimento do imposto relativo às operações com os produtos iogurte e massa para pastel, referentes estas à infração 2.

Passa a pronunciar-se acerca da alegação de decadência expondo que, no tocante a esta assertiva, não trepida em afirmar que a mesma é destituída de qualquer lógica jurídica, em razão de desconsiderar a interpretação sistemática da norma entalhada no art. 150, § 4º, do CTN e sua interação com o disposto no art. 173, I, do mesmo “*codex*”. Que o art. 173 do Código prevê prazo decadencial de cinco anos, com três hipóteses de termo inicial. Que na primeira (art. 173, I), que se constitui na regra geral, o termo inicial do prazo é o primeiro dia do exercício (financeiro; atualmente, coincide com o ano civil; Lei nº 4.320/64, art. 34) seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Que esta regra se aplica às hipóteses de lançamento “de ofício” e “por declaração”. Que, quanto ao lançamento “por homologação”, há duas situações:

- a) o sujeito passivo antecipou, efetivamente, o pagamento do tributo devido; que, neste caso, não há que falar-se em decadência, posto que o lançamento será, inapelavelmente, homologado, seja, expressamente, pela autoridade competente, seja, de forma tácita, caso o Fisco deixe transcorrer “*in albis*” o prazo quinquenal para a homologação expressa, contado da data de ocorrência do fato gerador;
- b) o sujeito não antecipou o pagamento, ou o fez a menor que o devido; que, neste caso, o termo inicial do prazo de decadência é o primeiro dia do exercício (financeiro; atualmente, coincide com o ano civil; Lei nº 4.320/64, art. 34) seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Que se deve atentar, contudo, para que, aqui, o prazo decadencial se aplica ao lançamento de ofício que deve ser efetuado pela autoridade, à vista da omissão (ou do pagamento a menor) do sujeito passivo. Que, neste passo, o pagamento antecipado é o elemento essencial que caracteriza o lançamento por homologação, ou seja, que sem a antecipação do pagamento não há que se falar em lançamento por homologação e, por conseguinte, não há o que ser homologado. Que fácil se entremostra que o art. 150, *caput*, ao falar do momento em que ocorre o lançamento por homologação, que é quando a autoridade expressamente homologa a "*atividade*" do sujeito passivo, só autoriza a conclusão de que a "*atividade assim exercida*" é o pagamento antecipado. Cita texto do jurista Luciano Amaro. Afirma que a falta de pagamento do imposto, ou o imposto pago a menor, desloca o linde decadencial para as balizas descritas no art. 173, I, do CTN e não do art. 150, § 4º, do mesmo Código.

Assevera-se que é neste sentido que trafega a jurisprudência, cita Decisão da esfera judicial, e afirma que quanto a este ponto não há como se aceder à tese recursal, em face do disposto no Código Tributário Nacional.

Em seguida a Procuradora passa a pronunciar-se sobre o mérito da infração 1 expondo que a autuação baseou-se no artigo 19 do RICMS/BA/97, que trata da isenção do imposto nas remessas e nos retornos de vasilhames, recipientes e embalagens, apurando assim a utilização indevida de crédito fiscal. Que o contribuinte, em razão de dúvidas quanto ao tratamento a ser dispensado a esses itens tributou as saídas dos mesmos, inexistindo prejuízo ao Estado. Que, conquanto trate-se do gênero materiais de acondicionamento e embalagens, sem os quais seria impossível o transporte de produtos hortifrutigranjeiros, ele, Procuradora, entende inexistir prejuízo ao erário, porquanto devidamente comprovado que os créditos indevidos utilizados pelo autuado foram anulados, de fato, pelos débitos nas saídas, inexistindo imposto a cobrar.

Que, nesse cenário, diante da alteração feita pelo legislador baiano, em que foram criadas penalidades distintas para a utilização de crédito com repercussão econômica e sem esta repercussão, aplica-se ao caso a penalidade descrita no artigo 42, VII, "a", da Lei nº 7.014/96, alterada pela Lei nº 10.847/07, devendo ser assim mantida apenas esta multa.

Em relação à infração 2, no que tange ao produto leite longa vida, a Procuradora afirma que falece razão ao autuado, porque a redução da carga tributária é exclusiva para operações internas, a teor do artigo 87, XXXV, do RICMS/BA-97, não tendo feito prova, o recorrente, de que tenha adquirido internamente tal mercadoria.

Em relação aos produtos iogurte e massa para pastel, aduz que o contribuinte diz que teria feito o pagamento de forma antecipada, mas que a legislação tributária estadual, mormente o artigo 353, II, item 11.4.1, do RICMS/BA/97, especifica quais produtos estão sujeitos à substituição tributária, e não encontrar-se-iam dentre aqueles a massa para pastel e o iogurte.

Quanto às multas aplicadas, aduz que também não merecem prosperar as alegações do contribuinte, vez que as multas estão adequadas às infrações apuradas no lançamento e encontram-se expressamente consignadas no artigo 42 da Lei nº 7014/96.

Conclui opinando pelo Improvimento do Recurso Voluntário interposto.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão da 1ª Instância no que tange à imputação 1 e a parte da acusação 2.

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 a parte do exercício de 2008, observo que à época do lançamento de ofício os artigos 150, §4º, e 173, ambos do CTN, já estabeleciam:

CTN:

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

§4º. Se a lei não fixar prazo 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 dispunha na redação em vigor até 30/11/2014:

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 fixava 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 2008, e só seriam desconstituídos, em relação a este exercício, se o lançamento tributário ocorresse a partir do dia 01/01/2014.

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 26/03/2013.

Outro aspecto levantando 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 ao questionamento acerca da 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.”

Insta registrar que com o advento da Lei nº 13.199, de 29/11/2014, publicada no DOE de 29 e 30/11/2014, efeitos a partir de sua publicação, foi revogado o §5º do artigo 107-B da Lei nº 3.956/81, Código Tributário do Estado da Bahia - COTEB. Todavia, trata-se de norma jurídica de natureza material e não procedimental, razão pela qual não se pode fazer retroagir sua aplicação para que surta efeito em relação a fato gerador constituído sob a égide da legislação tributária na redação anterior, então vigente. O Auto de Infração em foco foi lavrado em 26/03/2013, quando ainda em vigor o mencionado §5º do artigo 107-B do COTEB, e por conseguinte em relação aos fatos geradores ocorridos em 2008 não havia ocorrido a decadência do direito de lançar.

Pelo exposto, voto no sentido da não ocorrência da decadência em relação ao período objeto do lançamento fiscal, neste incluído todo o exercício de 2008.

Também preliminarmente, indefiro o pedido para a realização de perícia e de diligência, nos termos do artigo 147, incisos I, alínea “a”, e II, alínea “a”, do RPAF/99, em razão de que a prova dos fatos independe de conhecimento especial de técnicos, e porque as provas constantes deste processo são suficientes para a formação do meu convencimento.

No quanto pertinente às alegações de desproporcionalidade e inconstitucionalidade das multas aplicadas, sob o argumento de que teriam efeito confiscatório, não cabe na seara administrativa a discussão ou Decisão sobre o tema, nos termos do 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.

Em relação à imputação 1, esta trata de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de mercadorias beneficiadas com isenção, nos meses de janeiro de 2008 a dezembro de 2009, sendo glosado crédito no valor de R\$ 1.307.219,80, acrescido da multa de 60%.

Consta, nos autos, que trata-se de caixas plásticas, bins plásticos, paletes, e demais materiais que o contribuinte utilizou para transporte de suas mercadorias tanto na entrada no estabelecimento autuado, quanto nas saídas respectivas.

O tema foi exaustivamente analisado neste Conselho de Fazenda em julgamentos de outras lides sobre operações de igual teor, praticadas pela mesma empresa da qual um dos estabelecimentos é o sujeito passivo da autuação ora em lide.

Observa-se que em sede de impugnação originária o contribuinte alegou que não se trataria de material de embalagem, e portanto não estaria em situação de isenção de tributação nas saídas, pelo que não só creditou-se nas entradas, como também recolheu o imposto nas mencionadas saídas que realizou.

Em seguida, ao longo do processo e ainda antes do julgamento de piso, conforme documentos de fls. 275 a 283 dos autos, recolheu o valor referente à multa de 60% aplicada para esta infração 1.

Pela própria descrição dos itens, e pelo uso que o contribuinte admite que dos mesmos faz, em suas peças de insurgência parcial ao lançamento, resta provado tratar-se de material de embalagem, e o contribuinte não poderia ter adotado o procedimento de utilizar-se do crédito fiscal quando de sua entrada no estabelecimento. Todavia, o mesmo contribuinte não estava obrigado ao recolhimento de ICMS sobre este material de embalagem, quando de sua saída. Nos autos resta comprovado que o crédito fiscal indevido foi compensado com o débito tributário indevidamente lançado pelo autuado. Por este motivo, comungo do entendimento esposado pela PGE/PROFIS, e da Decisão constante do Acórdão CJP nº 0206-11/14, desta CJP, com lastro no voto do ilustre Conselheiro Relator Eduardo Ramos de Santana, em processo em que também figurou como sujeito passivo estabelecimento da mesma empresa, do qual transcrevo excerto:

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJP Nº 0206-11/14

(...)

No tocante à infração 1, a empresa foi acusada de utilizar indevidamente créditos fiscais relativos a operações com paletes, caixas plásticas, “bin” plástico e camisa térmico, cujas operações internas são contempladas com isenção (art. 19 do RICMS/97).

A empresa alegou na impugnação que tributou as remessas e os retornos desses bens, e que não causou qualquer prejuízo para o Estado, tendo peticionado juntada de demonstrativos com intuito de provar que tributou também as operações de remessas, não resultando em prejuízo ao Erário público. Por sua vez a fiscalização manifestou entendimento de que caberia ao contribuinte requerer restituição dos débitos efetuados indevidamente.

(...)

Após a análise dos elementos contidos no processo, constato que a empresa:

- (i) Creditou-se do ICMS destacado nas notas fiscais de retorno de bens destinados ao acondicionamento e não comercializados (PALETES, CAIXAS PLÁSTICAS, BIN PLÁSTICOS e CAMISÃO TÉRMICO), operação contemplada com isenção do ICMS e não gera crédito (art. 19 do RICMS/97);
- (ii) Debitou-se nas operações de saídas, relativo às remessas dos mesmos bens, conforme demonstrativo contido no CD à fl. 611. Tomando como exemplo o mês de janeiro/09, para um montante de crédito apropriado relativo àqueles bens de R\$49.715,39, debitou pela saída montante de R\$75.100,17. Já no mês de fevereiro/09, para um montante de crédito de R\$64.105,77 debitou pelas saídas o total de R\$74.536,98.

Concluo que, com relação às operações de movimentação destes bens, restou comprovado que embora a empresa tenha escriturado indevidamente o ICMS destacado nas operações de retorno que são contempladas com isenção (art. 19 do RICMS/97), não houve repercussão econômica, nem prejuízo à Fazenda Estadual, visto que a empresa se debitou, também, indevidamente das operações de retorno dos mesmos bens, o que neutraliza o crédito fiscal indevido.

Pelo exposto, restando comprovado que as operações de remessa de vasilhames foram tributadas, acolho o opinativo da PGE/PROFIS de que descabe a exigência da glosa do crédito fiscal, tendo em vista que não houve descumprimento de obrigação principal em relação às operações com PALETES, CAIXAS PLÁSTICAS, BIN PLÁSTICOS e CAMISÃO TÉRMICO, mas subsiste a multa de 60% sobre o valor do crédito fiscal que foi escriturado indevidamente, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, conforme demonstrativo abaixo, totalizando (...)

Dessa forma, tendo em vista que restou caracterizada parcialmente a infração, reformo a Decisão ora recorrida pela Procedência Parcial da infração 1, afastando a exigência do imposto que fica convertido em multa.

Concordando com este entendimento acerca de que, inobstante o uso indevido de crédito fiscal realizado pelo contribuinte, inexistiu descumprimento de obrigação tributária principal em decorrência da prática irregular, voto no sentido da exclusão do valor do ICMS lançado de ofício, mantendo, contudo, a multa aplicada, no percentual de 60%, com base no artigo 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96 tendo sido este o dispositivo, inclusive, aquele citado no Auto de Infração.

Quanto à imputação 2, esta trata de recolhimento a menos de ICMS efetuado em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, sendo lançado tributo no valor de R\$153.575,01, nos meses de janeiro de 2008 a dezembro de 2009, acrescido da multa de 60%.

Em sede recursal, quanto às operações com leite longa vida, o contribuinte alegou que o Estado estaria dando tratamento tributário desigual para a aquisição interna, e interestadual, desta mercadoria, e dentre outros aspectos destaca que teria ocorrido majoração da tributação em relação às aquisições interestaduais. Contudo, tal como explica o Fisco quando da prestação da informação fiscal, inexistiu majoração de tributo sobre operação interestadual. O que ocorreu foi uma desoneração tributária em relação às operações internas, benefício que este Estado houve por bem conceder tendo, para isto, publicado legislação pertinente, e sobre cuja alegada ilegalidade, ou inconstitucionalidade, resta vedada a apreciação por este Contencioso Administrativo, a teor do já mencionado artigo 125 do COTEB.

O Fisco comprovou que as aquisições alvo da exação foram apenas aquelas de origem interestadual, e em sede recursal o contribuinte não nega tal fato. Portanto, em relação às operações com leite longa vida é procedente a acusação fiscal.

Em relação ao produto “massa de pastel”, produto industrializado com o qual o contribuinte comercializa, de fato esta mercadoria não estava, à época dos fatos geradores, sob regime de substituição tributária, conforme teor do artigo 353, II, item 11.4.1, do RICMS/BA/97 então vigente, porque não estava classificado nas posições NCM que fazem parte do elenco dos produtos submetidos ao regime de substituição tributária no gênero “massas” (NCM 1902.11.00 e NCM 1902.19.00), e sim estava na NCM 1905.20.90, conforme NFe de fl. 251 dos autos. Ademais, o contribuinte não nega o recebimento da mercadoria objeto da NFe 000.005.052, emitida pelo fabricante, que é fornecedor do autuado na operação.

Em relação ao produto que o contribuinte ainda identifica como “iogurte” em sede de apelo recursal, embora não mais argua que tratar-se-ia de mercadoria sob regime de substituição tributária, mas alegue que submeteu a tributação de forma antecipada, constato que não resta provado, nos autos, que houve tal pagamento pelo autuado.

Verifico que o documento o contribuinte identifica como “*doc. 05 da impugnação*” é, em realidade, uma mídia CD juntada aos autos, na qual consta, com esta denominação, três arquivos PDF que constituem-se em cópia de quatro DAEs sem qualquer identificação de documento fiscal a que se refiram, ou a que estabelecimento reportar-se-ia o recolhimento de imposto ali descrito como pagamento de ICMS devido por substituição tributária. A rigor, inclusive, os DAEs foram emitidos indicando outra Inscrição Estadual e outro CNPJ, e assim pertencem a outro estabelecimento, diverso do autuado e ora recorrente. Ademais, há ali apenas DAEs referentes a quatro meses, o que também diverge dos vinte quatro meses alvo da autuação.

Por outro lado, diversamente do que alega o contribuinte, não cabe a este Contencioso determinar a reconstituição de sua escrita fiscal para apurar se ocorreu pagamento que o contribuinte alega, mas não prova nos autos. O contribuinte poderia, contudo, caso localizasse os documentos que, aduz, referir-se-iam aos pagamentos indevidos que teria realizado, documentos de arrecadação esses devidamente identificados com as operações a que se reporta a autuação, e assim tê-los apresentado quando de suas manifestações neste processo, o que não concretizou.

Assim, não merece reparo a Decisão de piso quanto ao julgamento pela procedência integral da imputação 2.

Por tudo quanto exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, apenas em relação à Infração 1, excluindo desta Infração o imposto cobrado, assim remanescendo para este item da autuação apenas a multa de 60% indicada no lançamento de ofício, no valor histórico de R\$784.331,88, e mantendo as demais imputações tal como lançadas no Auto de Infração, devendo ser homologados os valores efetivamente recolhidos e intimado o contribuinte para o recolhimento do débito porventura remanescente.

VOTO DIVERGENTE (Preliminar de decadência)

Dirirjo do entendimento firmado pela i. Relatora com relação à decadência arguida no Recurso Voluntário.

O instituto da decadência visa regular a perda de um direito devido ao decurso do tempo. Na verdade, podemos dizer que seu objetivo precípua é a manutenção da segurança jurídica, na medida em que impõe ao credor um prazo para que ele exerça o seu direito, determinando que o seu direito não é eterno e não pode se sobrepor ao do devedor que ficaria constantemente ameaçado com, no caso do direito tributário, uma possível e indefinida constituição do crédito.

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 o 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 o CTN, cujas normas prevalecem, inclusive, sobre a Lei de Execução Fiscal, como, aliás, leciona Leandro Paulsen:

“Após o advento da CF/88, com previsão expressa nesta alínea no sentido de que se trata de norma geral em matéria tributária, tem-se todos os elementos para afirmar, categoricamente, que estão sob reserva de lei complementar. O STF já firmou posição acerca da matéria, e o STJ, recentemente, tem se pronunciado no sentido de que os dispositivos da LEF não podem prevalecer em face do CTN, conforme se pode ver dos precedentes acerca da interrupção da prescrição pela citação, em nota ao art. 174, parágrafo único, inciso I, do CTN” (in Direito Tributário, Editora Livraria do Advogado, 10ª. Ed., pág. 94).

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

“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, conforme se observa da ementa dos precedentes que ensejaram a edição do referido verbete:

“PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. MATÉRIAS RESERVADAS A LEI COMPLEMENTAR. DISCIPLINA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. INCONSTITUCIONALIDADE DOS ARTS. 45 E 46 DA LEI 8.212/91 E DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 5º DO DECRETO-LEI 1.569/77. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.

I. PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR. As normas relativas à prescrição e à decadência tributárias têm natureza de normas gerais de direito tributário, cuja disciplina é reservada a lei complementar, tanto sob a Constituição pretérita (art. 18, § 1º, da CF de 1967/69) quanto sob a Constituição atual (art. 146, III, b, da CF de 1988). Interpretação que preserva a força normativa da Constituição, que prevê disciplina homogênea, em âmbito nacional, da prescrição, decadência, obrigação e crédito tributários. Permitir regulação distinta sobre esses temas, pelos diversos entes da federação, implicaria prejuízo à vedação de tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente e à segurança jurídica.

II. DISCIPLINA PREVISTA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. O Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966), promulgado como lei ordinária e recebido como lei complementar pelas Constituições de 1967/69 e 1988, disciplina a prescrição e a decadência tributárias.

III. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES. As contribuições, inclusive as previdenciárias, têm natureza tributária e se submetem ao regime jurídico-tributário previsto na Constituição. Interpretação do art.

149 da CF de 1988. Precedentes.

IV. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. Inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição de 1988, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei 1.569/77, em face do § 1º do art. 18 da Constituição de 1967/69.

V. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO. SEGURANÇA JURÍDICA. São legítimos os recolhimentos efetuados nos prazos previstos nos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91 e não impugnados antes da data de conclusão deste julgamento”. (RE 560626/RS, Relator Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, Julgado em 12/06/2008).

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).

De acordo com o CTN pode-se concluir que, se houve pagamento do tributo, ainda que parcial, o prazo decadencial conta-se a partir da ocorrência do fato gerador, consoante estabelece o parágrafo 4º, do art. 150, do CTN. Do contrário, ou seja, se não houve recolhimento do tributo, nem mesmo parcial, a decadência somente começa a ser computada do primeiro dia do exercício seguinte, conforme o art. 173, I, do CTN.

Neste contexto, considero que a revogação do art. 107-A, I do COTEB demonstrou que tal norma nunca foi adequada para a regulação das situações jurídicas tributárias realizadas dentro do Estado da Bahia, servindo apenas para alinhar a legislação estadual com o CTN.

Na análise do caso em tela, observo que o crédito tributário constituído através das infrações 1 e 2 referem-se ao recolhimento a menor de ICMS e utilização indevida de crédito fiscal, no período de janeiro de 2008 a dezembro de 2009, sendo que o Auto de Infração foi lavrado em 26/03/2013, por onde emprego o prazo do art. 150, §4º, do CTN.

Isso porque, por haver a realização do procedimento de compensação do valor recolhido anteriormente e pagamento do saldo remanescente do ICMS pelo Sujeito Passivo, o lançamento suplementar realizado pelo Fisco deve obedecer o prazo de cinco anos contados do pagamento do imposto, nos termos do referido artigo.

Nessa hipótese específica de existência do crédito advindo da operação anterior em que o contribuinte se creditou do valor pago e efetuou o pagamento do valor restante, o Superior Tribunal de Justiça confirmou o entendimento pela aplicação da contagem do prazo decadencial na forma do artigo 150, §4º, do CTN, inclusive em sede de Recurso repetitivo:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO ALANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. TERMO INICIAL. FATO GERADOR. ART. 150, § 4º, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE DE CUMULAÇÃO COM O ART. 173, I, DO CTN. ORIENTAÇÃO CONFIRMADA EM RECURSO REPETITIVO.

1. Na hipótese de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando o contribuinte constitui o crédito, mas efetua pagamento parcial, sem constatação de dolo, fraude ou simulação, o termo inicial da decadência é o momento do fato gerador. Aplica-se exclusivamente o art. 150, § 4º, do CTN, sem a possibilidade de cumulação com o art. 173, I, do mesmo diploma (REsp 973.733/SC, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 18/9/2009, submetido ao regime do art. 543-C do CPC).

2. In casu, os fato gerador diz respeito a dezembro de 1994, e a constituição do crédito pelo Fisco ocorreu apenas em 31 de março de 2000, após o transcurso do prazo quinquenal.

3. Agravo Regimental não provido. (STJ - AgRg no AREsp: 218090 CE 2012/0171795-4, Relator: Ministro HERMAN BENJAMIN, Data de Julgamento: 04/10/2012, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 10/10/2012)

Em assim sendo, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para reformar, em parte, a Decisão recorrida, acolhendo a decadência do período de janeiro e fevereiro de 2008.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria em relação à preliminar de decadência, com voto de qualidade do presidente e, por unanimidade quanto ao mérito, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269352.0034/13-8**, lavrado contra **BOMPREÇO BAHIA SUPERMERCADOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$370.350,63**, acrescido das multas de 60% sobre R\$153.575,01 e 70% sobre R\$216.775,62, previstas no art. 42, incisos VII, “a”, II, “a” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além do pagamento da multa percentual no valor de **R\$784.331,88**, prevista no inciso VII, “a”, do mesmo diploma legal citado, com os acréscimos moratórios de acordo com o previsto pela Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os valores efetivamente recolhidos e intimado o contribuinte para o recolhimento do débito porventura remanescente.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros(as): Eduardo Ramos de Santana, Osmira Freire de Carvalho Ribeiro da Silva e Rubens Bezerra Soares.

VOTOS DIVERGENTE – Conselheiros(as): Raísa Catarina Oliveira Alves Fernandes, Rodrigo Lauande Pimentel e Rosany Nunes de Mello Nascimento.

Sala das Sessões do CONSEF, 18 de junho de 2015.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – RELATORA

RAISA CATARINA OLIVEIRA ALVES FERNANDES - VOTO DIVERGENTE
(Quanto à decadência)

MARIA HELENA DE MENDONÇA CRUZ - REPR. DA PGE/PROFIS