

**PROCESSO** - A. I. Nº 279757.0051/12-4  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e NORSA REFRIGERANTES LTDA.  
**RECORRIDOS** - NORSA REFRIGERANTES LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JF nº 0020-01/15  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**INTERNET** - 20/10/2015

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACORDÃO CJF Nº 0297-12/15

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** OPERAÇÕES COM MERCADORIAS DO REGIME NORMAL DE APURAÇÃO. **a.1)** OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS DE PRODUÇÃO PRÓPRIA. **a.2)** OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS DE PRODUÇÃO DE TERCEIROS, ADQUIRIDAS PARA REVENDA. **b)** OPERAÇÕES COM MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. **b.1)** FALTA DE RETENÇÃO DO ICMS RELATIVO ÀS SAÍDAS DE MERCADORIAS DE PRODUÇÃO PRÓPRIA. **b.2)** FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO, NA CONDIÇÃO DE RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO, POR TER ADQUIRIDO DE TERCEIROS MERCADORIAS DO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA SEM DOCUMENTOS FISCAIS. O RICMS-BA/1997 - com o intuito de conferir transparência e legitimidade a tais fatos - estabelece regras e procedimentos a serem adotados quando há perdas, extravios, desaparecimentos, inutilizações, sinistros, devoluções ou quebras anormais de mercadorias. Por exemplo, nos arts. 100, V; 356, § 5º; 362; 368; 582, § 9º, II; 636; 651 e 652, comandos normativos que o recorrente não comprovou ter observado. **b.3)** MULTA SOBRE O IMPOSTO QUE DEVERIA TER SIDO PAGO POR ANTECIPAÇÃO, POR ADQUIRIR DE TERCEIROS MERCADORIAS DO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. Quando se apura aquisições de mercadorias sujeitas ao regime de substituição sem documentos fiscais (omissões de entradas), deve ser exigido do adquirente o imposto em uma infração, que no caso foi a de número 03, na condição de responsável solidário, e também o ICMS devido por antecipação, de responsabilidade própria, sobre o valor acrescido (infração 04). A Fiscalização, apesar de ter adotado tal procedimento, como se vê às fls. 424/425 (colunas “Normal” e “A. Tributária”), capitulou e descreveu o ilícito de forma equivocada, do que resulta afronta aos princípios da legalidade, da tipicidade cerrada e da ampla defesa. Portanto, a JF agiu com acerto ao anular a quarta infração. Mantida a Decisão recorrida. Não acolhida a preliminar de decadência. Decisão não unânime. Rejeitada a preliminar de nulidade. Recursos **NÃO PROVIDOS**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso de Ofício, em razão de a Decisão proferida através do

Acórdão 1ª JJF nº 0020-01/15 ter desonerado o sujeito passivo de parte do débito que lhe foi imputado, consoante determina o art. 169, I, “a” do RPAF-BA/1999 (Decreto 7.629/1999; Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), e de Recurso Voluntário, interposto pelo contribuinte que, inconformado com a referida Decisão, apresenta a irresignação respaldado no art. 169, I, “b” do citado Regulamento.

O Auto de Infração epigrafado foi lavrado no dia 19/12/2012 para exigir crédito tributário no valor histórico de R\$ 3.922.350,44, sob a acusação do cometimento das 05 (cinco) irregularidades a seguir aduzidas.

As infrações 1 a 3 e 5 foram julgadas parcialmente procedentes, do que resultaram os Recursos de Ofício e Voluntário. O primeiro também decorre da declaração de nulidade da quarta imputação.

INFRAÇÃO 1. Falta de recolhimento do imposto relativo às saídas tributáveis efetuadas sem emissão de documentos fiscais e sem escrituração, apurado através de levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercício fechado (2007). R\$ 1.831.960,16 e multa de 70%, prevista no art. 42, III da Lei 7.014/1996.

INFRAÇÃO 2. Falta de retenção e recolhimento de ICMS, na condição de contribuinte substituto, relativo às saídas enquadradas no regime de substituição tributária efetuadas sem emissão de documentos fiscais e sem registro na escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercício fechado (2007). R\$ 766.471,88 e multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e” da Lei 7.014/1996.

INFRAÇÃO 3. Falta de recolhimento do ICMS, na condição de responsável solidário, por ter adquirido de terceiros mercadorias sujeitas ao regime de substituição sem documentos fiscais e sem escrituração, apurado por meio de levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercício fechado (2007). R\$ 891.113,64 e multa de 70%, prevista no art. 42, III da Lei 7.014/1996.

INFRAÇÃO 4. Multa sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, por ter adquirido mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal, sem escrituração, decorrente da omissão de entradas sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercício fechado (2007; saída posterior tributada normalmente). Multa de R\$ 166.373,98, prevista no art. 42, II, “d” da Lei 7.014/1996.

INFRAÇÃO 5. Falta de recolhimento do tributo referente às saídas tributáveis efetuadas sem emissão de documentos fiscais e sem escrituração, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercício fechado (2007). R\$ 266.430,78 e multa de 70%, prevista no art. 42, III da Lei 7.014/1996.

A JJF (Junta de Julgamento Fiscal) apreciou a lide no dia 03/03/2015 (fls. 463 a 472) e decidiu pela procedência parcial por unanimidade, nos termos abaixo reproduzidos.

**"VOTO**

*Os valores em discussão nos cinco itens deste Auto foram apurados mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercício fechado – 2007.*

*O autuado suscita em preliminar a improcedência parcial dos lançamentos em virtude da extinção do crédito tributário relativo aos meses de janeiro a novembro de 2007. Sustenta que, apesar de o levantamento fiscal ser referente a dezembro de 2007, decorre da escrita inaugural de janeiro de 2007, englobando períodos extintos pela homologação tácita, uma vez que foi ultrapassado o prazo previsto no § 4º do art. 150, de 5 anos do fato gerador.*

*Não acato a preliminar de nulidade suscitada pela defesa, haja vista que, nos termos do art. 173 do CTN, ainda não havia ocorrido a decadência do direito de ser lançado o crédito tributário relativo ao exercício de 2007. O prazo de decadência começa a ser contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Os débitos que segundo a defesa já teriam sido alcançados pela decadência – os relativos a janeiro a novembro de 2007 – já poderiam ter sido lançados no exercício de 2007.*

*O primeiro dia do exercício seguinte é 1º de janeiro de 2008. Por conseguinte, o lançamento do período em discussão poderia ser feito até 31 de dezembro de 2012. O procedimento fiscal foi formalizado em 21.12.12, e no mesmo dia o sujeito passivo foi intimado.*

*Foi alegada ainda a nulidade dos lançamentos por falta de amparo legal da metodologia adotada no levantamento. Em parte o autuado tem razão no tocante ao item 4º, de modo que voltarei a esse ponto ao abordar esse item.*

*Quanto à reclamação de que a fiscalização não poderia segregar as mercadorias em grupos – fabricação própria, substituição tributária, tributação normal, etc. –, não vejo como tal metodologia possa ser inadequada, desde que, apurados os resultados, as conclusões sejam consentâneas com a orientação da Portaria nº 445/98.*

*Foi alegado cerceamento de defesa em virtude de erros que são apontados. Em petição subsequente, foi listada uma série de erros do levantamento.*

*Erros materiais do levantamento não constituem razão para nulidade do lançamento, desde que sejam passíveis de correção, com a devida observância do contraditório. O problema foi que o fiscal autuante, ao prestar a informação, passou ao largo das questões suscitadas de forma objetiva pela defesa e, em vez de proceder às correções necessárias, concluiu a informação dizendo que não se opunha à realização de uma diligência. Ora, diligência é um remédio a ser aplicado em situações pendentes, mas quando a defesa suscita erros e apresenta provas a autoridade fiscal deve de pronto fazer as correções, em face dos princípios da verdade, da legalidade, da celeridade processual e da moralidade.*

*Tendo em vista que a informação fiscal não foi prestada como manda o § 6º do art. 127 do RPAF, segundo o qual a informação fiscal deve ser prestada abrangendo todos os aspectos da defesa, com fundamentação, tendo o fiscal autuante se limitado a declarar que não se opunha à realização de diligência, não observando que as provas se encontravam nos autos, o processo foi remetido em diligência à repartição de origem a fim de que o autuante, a partir dos pontos questionados pela defesa, prestasse informação abordando todos os aspectos da impugnação, em especial quanto aos pontos assinalados.*

*O autuante, de forma louvável, prestou nova informação, pontuando em detalhes os procedimentos adotados em face das questões suscitadas pela defesa, e elaborou novos demonstrativos, reduzindo o valor do imposto a ser lançado, de R\$ 3.922.350,44 para R\$ 1.269.261,90.*

*O autuado, ao ter ciência da revisão, reclamou que alguns produtos foram enquadrados erroneamente como sendo mercadorias adquiridas para revenda e outro produto é de produção própria e não mercadoria adquirida para revenda, indicando quais os produtos em questão.*

*Como o fiscal, ao se pronunciar a respeito dessa reclamação, apenas disse “Demos ciência” (sic), dizendo que não haveria nenhum fato novo, foi preciso proceder-se a uma nova diligência, a fim de que a autoridade fiscal ou outro auditor designado pela repartição prestasse nova informação.*

*Mais uma vez, de forma igualmente louvável, o autuante prestou nova informação, reconhecendo os equívocos. O valor total do imposto a ser lançado foi reduzido para R\$ 505.440,18 (R\$ 505.440,17 – fl. 420).*

*Acato o resultado da revisão no tocante aos itens 1º, 2º, 3º e 5º, em face da fundamentação apresentada pela autoridade fiscal.*

*Volto agora à questão suscitada inicialmente pela defesa quanto à metodologia adotada neste caso, sem observância da orientação da Portaria nº 445/98.*

*A questão envolve o item 4º. Em todo levantamento quantitativo de estoque envolvendo mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, quando se constata a aquisição de mercadorias de terceiros sem documentação fiscal (omissões de entradas), o roteiro de auditoria prevê que se cobre o imposto do adquirente, na condição de responsável solidário, relativamente às mercadorias adquiridas sem documentos, e ato contínuo o próprio roteiro de auditoria prevê que se cobre também o imposto devido por antecipação, sobre o valor acrescido, relativamente às mesmas mercadorias.*

*Não se trata apenas de uma praxe fiscal estabelecida em mero roteiro de fiscalização: trata-se de um critério estabelecido pela Portaria nº 445/98, que disciplina os procedimentos fiscais a serem seguidos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias, mais precisamente no art. 10, inciso I, alínea “a” (responsabilidade solidária) e alínea “b” (antecipação).*

*No caso deste Auto, o item 3º está em consonância com a alínea “a” do inciso I do art. 10 da Portaria nº 445/98 – cobrança do imposto devido por responsabilidade solidária.*

*Porém no item 4º, a autoridade fiscal, em vez de proceder como prevê a alínea “b” do inciso I do art. 10 da referida portaria – cobrança do imposto devido por antecipação, sobre o valor acrescido, relativamente às mesmas mercadorias, com multa de 60% –, aplicou foi uma “multa percentual”. Não foi seguido portanto o devido procedimento legal. O lançamento do item 4º é nulo. A repartição fiscal examinará se existem elementos que justifiquem a renovação da ação fiscal, inclusive levando em conta os aspectos atinentes à decadência. É*

*evidente que se o contribuinte, antes do início de nova fiscalização, sanar alguma irregularidade porventura existente, inclusive mediante denúncia espontânea, se exime de sanções.*

*Os valores remanescentes dos itens 1º, 2º, 3º e 5º são os indicados no quadro à fl. 420, a saber:*

*– item 1º: R\$ 198.990,51*

*– item 2º: R\$ 128.829,22*

*– item 3º: R\$ 36.461,01*

*– item 5º: R\$ 114.082,10*

*Total: R\$ 478.362,84*

*Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração".*

Em virtude de a desoneração da sociedade empresaria ter ultrapassado o limite estabelecido no art. 169, I, "a" do RPAF-BA/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), a 1ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) recorreu de ofício da própria Decisão, contida no Acórdão JJF 0020-01/15.

O contribuinte interpõe Recurso Voluntário às fls. 483 a 509, no qual inicia aduzindo a tempestividade da peça e sintetizando os fatos.

Preliminarmente, sustenta que o lançamento de ofício é nulo por falta de amparo legal e por ter desprezado as normas da Portaria nº 445/1998. Na sua concepção, seja qual for o critério (mercadorias de produção própria, para revenda, sujeitas à substituição etc.), o Fisco não está autorizado a reunir itens em grupos (posteriormente escreve segregar; 2º parágrafo da fl. 488 e último parágrafo da fl. 489), ou a exigir imposto por omissão de entradas e de saídas no mesmo exercício.

Com fulcro no art. 150, § 4º do CTN, suscita a extinção por decadência do direito do Estado de lançar valores atinentes aos fatos ocorridos entre janeiro e novembro de 2007. A ciência do Auto de Infração ocorreu em 21/12/2012.

Afirma ter ocorrido cerceamento de defesa e inversão do ônus da prova, por exemplo, em razão de diferença entre *"a própria base do fiscal e o resumo efetuado pelo mesmo. Ex: no produto CC PET 2L (CX06) - código 05, na planilha do autuante é apresentado um total de entradas por nota fiscal de 561.374 unidades, e no arquivo onde faz o resumo da infração coloca um total de 569.606,80"*.

Prossegue assegurando - sem especificar números de documentos, quantias, valores ou espécies de mercadorias que, apesar das revisões efetuadas pelo auditor, os levantamentos quantitativos ainda contém erros, a exemplo de falta de consideração das perdas, contagens em duplicidade de notas fiscais, estoques iniciais equivocados e entradas e saídas não condizentes com a realidade.

Relativamente às perdas, bem como às devoluções de produtos por vencimento de prazo de validade, deterioração etc., alega serem fatos recorrentes *"na vida das empresas"*, situações que reclamariam a eficácia do art. 334, I do CPC (Código do Processo Civil): *"não dependem de prova os fatos notórios"*.

O próprio RICMS-BA/1997, no § 5º do art. 61 (transcrito no rodapé da fl. 502), reconhece a existência dos mencionados fatos (perdas, devoluções de produtos por vencimento de prazo de validade, deterioração etc.), ao determinar a redução de 1% da base de cálculo do ICMS-ST.

Quanto às multas, alega serem desproporcionais e confiscatórias, motivo pelo qual pede cancelamento ou redução.

Protesta pela produção de provas através dos meios admitidos, requer a aplicação da regra *"in dubio pro contribuinte"* (art. 112 do CTN) e conclui pleiteando o provimento do Recurso.

A Procuradoria do estado (PGE/PROFIS), no Parecer de fls. 523 a 527, rechaça a preliminar de nulidade, pois a metodologia adotada foi a prevista na Portaria nº 445/1998. Afasta a tese de decadência, uma vez que o art. 173, I do CTN estabelece o primeiro dia do exercício seguinte como termo inicial da contagem.

No mérito, pontua que as infrações foram apuradas através de levantamento quantitativo de estoques e submetidas a revisões pelo autuante, resultando na diminuição das quantias originalmente lançadas. No que concerne às perdas, salienta que a auditoria tomou por base os produtos acabados e não em linha de produção.

Observa que as multas são aquelas estatuídas na Lei nº 7.014/1996 e encerra opinando pelo não provimento do apelo.

Na sessão de julgamento, a conselheira Alessandra Brandão Barbosa declarou-se impedida.

## VOTO

No que diz respeito à validade do procedimento administrativo concernente às infrações 01 a 03 e 05 e da Decisão recorrida, que analisou todas as questões suscitadas na impugnação, o auditor fiscal e os julgadores de primeira instância expuseram com clareza a fundamentação de fato e de direito, descreveram as acusações, indicando os documentos e demonstrativos, com seus dados e cálculos, assim como apontando o embasamento jurídico, que se mostra claro e compreensível.

Engana-se o recorrente ao apresentar o argumento de que o Fisco não está autorizado a reunir mercadorias em grupos (posteriormente fez referência a segregar; 2º parágrafo da fl. 488 e último parágrafo da fl. 489), ou a exigir imposto por omissão de entradas e de saídas no mesmo exercício (o que não ocorreu).

De acordo com os demonstrativos e com o que as próprias descrições dos fatos esclarecem, em nenhum item do Auto de Infração foi exigido ICMS por omissões de entradas e de saídas no mesmo exercício social, relativamente a um determinado grupo de mercadorias.

Observe-se, a título meramente ilustrativo, pois houve revisões posteriores (às fls. 394 e 427), que à fl. 13, em relação aos produtos ali designados, foram constatadas omissões de entradas e de saídas, exigindo-se o tributo sobre a diferença de maior expressão monetária, a das saídas (infração 5; R\$ 266.430,78).

Com respeito ao agrupamento dos itens (mercadorias) por infração, não há irregularidade, porquanto, a depender do tratamento tributário dado aos mesmos, as consequências legais das omissões serão distintas. Por exemplo, a omissão de saídas de produtos com fase de tributação encerrada (substituição tributária) resulta tão somente na multa de R\$ 50,00, mas se o mesmo ocorrer com mercadorias submetidas à tributação convencional aplica-se a alíquota de 17% e, sobre o resultado, a multa do art. 42, III da Lei nº 7.014/1996.

Quando o fiscalizado é substituto tributário, uma vez constatadas omissões de entradas sujeitas a tal regime, de substituição, deve ser lançado o ICMS por solidariedade, por ter efetuado as respectivas aquisições sem documentos fiscais, e o de responsabilidade própria, com base nas margens de valor adicionado, como deveria ter acontecido nas infrações 3 e 4.

Ademais, a Portaria nº 445/1998 não veda tal metodologia. O autuante não está obrigado a reunir em um só levantamento todas as mercadorias comercializadas pelo contribuinte, tampouco é aconselhável que o faça, conforme expus nos parágrafos anteriores.

No que tange ao levantamento quantitativo do item CC PET 2L (CX06) - código 05, observo, à fl. 421, que a fiscalização computou entradas na quantidade de 561.370. O recorrente não trouxe aos autos qualquer evidência de que a quantidade de 569.606,80 foi registrada no arquivo a que se refere o e-mail de fl. 428, o que considero de improvável ocorrência, já que não é possível ingressar em estoque 0,80 garrafa de coca-cola pet de dois litros. De mais a mais, o levantamento de fls. 421 a 423 é a correspondente impressão do arquivo digital a que se refere o mencionado e-mail.

Não foi identificada violação ao princípio da legalidade, da busca da verdade material, do devido processo legal ou a quaisquer outros de direito constitucional, administrativo ou tributário, em especial os do processo administrativo fiscal (art. 2º, Decreto nº 7.629/1999), tendo sido observada

a garantia à ampla defesa e ao contraditório, visivelmente caracterizada nos aspectos abordados na impugnação e no Recurso.

A validade da quarta infração será julgada juntamente com o Recurso de Ofício.

Rejeitada a preliminar de nulidade.

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*”.

*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.*

Quanto à revogação do sobredito artigo do COTEB, ocorrida em novembro de 2014, por intermédio da Lei 13.199, de 28/11/2014, cabe esclarecer que decadência é instituto 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 ocorridos antes da vigência da Lei 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 paradigmas 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 DECADENCIAL. ARTIGO 103 DA LEI Nº. 8.213/91, COM A REDAÇÃO DA MP Nº 1.523/97, CONVERTIDA NA LEI Nº. 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).*

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

Rejeitada a prejudicial de decadência.

Em relação às multas por descumprimento de obrigações principais, este órgão não possui competência para apreciar pedido de redução ou cancelamento, muito menos para declarar inconstitucionalidade (arts. 158, 159 e 167, I do RPAF-BA/1999).

No que diz respeito à remessa necessária e à infração 4, efetivamente, conforme esclareceu o ilustre relator de primeira instância, quando se apura aquisições de mercadorias sujeitas ao regime de substituição sem documentos fiscais (omissões de entradas), deve ser exigido do adquirente o imposto em uma infração, que no caso foi a de número 03, na condição de responsável solidário, e também o ICMS devido por antecipação, de responsabilidade própria, sobre o valor acrescido (infração 4).

Entretanto, a Fiscalização, apesar de ter adotado acertadamente o procedimento acima discriminado, como se vê às fls. 424/425 (colunas “Normal” e “A. Tributária”), capitulou e descreveu o ilícito de forma equivocada, do que resulta afronta aos princípios da legalidade, da tipicidade cerrada e da ampla defesa.

Ao contrário do que concluiu a JJF, não houve aplicação direta da multa de 60%, pois R\$ 27.077,33 (infração 4; fls. 420 e 425) não corresponde a 60% de R\$ 36.461,01 (infração 3; fls. 420 e 425). A auditoria chegou ao valor devido corretamente, mas errou no enquadramento e na descrição dos fatos, pelo que mantenho a Decisão recorrida relativa a esta infração, muito embora o faça com fulcro nos fundamentos de fato e de direito acima apresentados.

No mérito do Recurso de Ofício, a desoneração referente às imputações 1 a 3 e 5 decorre das revisões efetuadas pelo autuante às fls. 385 a 399 e 419 a 427, com base nas solicitações da JJF, as quais (revisões) sanaram de forma correta os equívocos apontados pelo sujeito passivo, desde que efetivamente constatados, como, por exemplo, notas não lançadas ou lançadas em duplicidade, quantificação equivocada de mercadorias produzidas, itens de produção própria enquadrados como de revenda e erros nos estoques iniciais de 2007.

Passo à análise de mérito do Recurso Voluntário.

O RICMS-BA/1997 - com o intuito de conferir transparência e legitimidade aos fatos abaixo referidos - estabelece regras e procedimentos a serem adotados quando há perdas, extravios, desaparecimentos, inutilizações, sinistros, devoluções ou quebras anormais de mercadorias. Por exemplo, nos arts. 100, V; 356, § 5º; 362; 368; 582, § 9º, II; 636; 651 e 652, comandos normativos que o recorrente não comprovou ter observado.

Não se trata de meras formalidades, mas de medidas sem as quais não é possível mensurar as referidas ocorrências.

Por motivos lógicos e legais (art. 334, I do CPC), o que é notório não precisa ser comprovado, mas não prescinde da quantificação através de documentos e de lançamentos na escrita, pois sem isso restaria inviabilizado qualquer roteiro de auditoria, inclusive interna, em unidades industriais e comerciais similares à fiscalizada.

O § 5º do art. 61 do RICMS-BA/1997, citado pelo contribuinte, exige que o valor correspondente a 1% da base de cálculo, deduzido a título de perdas ou quebras, seja designado na nota fiscal emitida pelo substituto tributário para acobertar a operação.

Em face do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO dos Recursos de Ofício e Voluntário.

#### **VOTO DIVERGENTE (Preliminar de decadência)**

Peço venia para discordar do voto do n. Relator em relação à decadência.

Aduz o recorrente, com fulcro no art. 150, § 4º do CTN, que estaria extinto, por decadência, o direito do Estado de lançar valores atinentes aos fatos ocorridos entre janeiro e novembro de 2007, entendido que a ciência do Auto de Infração lhe foi dada em 21/12/2012.

A tese recursal, no que pertine à preliminar de mérito, discute a decadência das operações que datam mais de cinco anos, para trás, contados da data em que tomou conhecimento da lavratura do Auto de Infração em apreço.

Sobre este tema, que no seio deste Conselho de Fazenda, não é pacífico, entendo que há de ser

discutida a matéria motivadora da diligência dirigida à PGE/PROFIS, com vistas à emissão de Parecer sobre eventual decadência de constituição do crédito tributário, à luz do que dispõe o CTN sobre a matéria, das diversas decisões do STF, bem como da Súmula Vinculante nº 08.

Diz a **Súmula Vinculante** nº 08 editada pelo STF:

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

Entendo, em uma análise rápida e rasa, que a aplicação do COTEB para fins de estabelecimento do início da contagem do prazo decadencial viaja em rota de colisão com o quanto disposto no CTN e com o quanto estabelecido pela Súmula Vinculante nº 08 editada pelo STF. Da leitura dos votos que embasaram e desvendam a questão por trás do breve texto da Súmula Vinculante nº 08 (RE´s 559943-4, 559882-9, 560626-1, 556664-1, dentre outros), percebe-se que o STF concluiu que a prescrição e decadência só poderiam ser disciplinados por lei complementar, vez que a matéria envolve institutos gerais do direito tributário.

Nessa mesma esteira, me parece claro que, em nome da equidade e da segurança jurídica, a determinação do Supremo Tribunal Federal por via da Súmula Vinculante nº 08, é no sentido de que somente o CTN poderá prever prazos prescricionais e decadências em torno de matéria tributária, e desse modo, a princípio, não poderia o COTEB tratar da matéria em questão.

Nesse contexto, me permito lembrar que uma Súmula Vinculante tem poder impositivo, tudo em razão do seu caráter e efeito vinculativos em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração Pública direta e indireta, em todas as esferas de poder. Ou seja, me parece inapropriada, quicá impossível, a utilização do COTEB como ferramenta de condução da questão de definição do marco inicial do prazo decadencial.

Por outra banda, a afirmativa do preclaro Procurador Geral do Estado de que “...*deve o presente expediente retornar à PROFIS para que seja elaborada minuta de projeto de lei alterando a regra prevista pelo art. 107-B, § 5º do COTEB, com o propósito de afastar a divergência de prazos estabelecidos entre a legislação estadual e as normas gerais constantes do CTN*”, salvo melhor inteligência, indica com grande clareza e veemência a necessidade de alinhamento da legislação estadual com o CTN, o que robustece a minha tese de que o prazo decadencial deve ser aquele estabelecido pelo Código Tributário Nacional e corroborado pela Súmula Vinculante nº 08, ou seja, cinco anos, contados a partir da ocorrência do fato gerador.

Avançando na análise, pertinente lembrar que a matéria que gravita em torno da aplicação das disposições contidas no parágrafo 4º, do art. 150, ou do inciso I, do art. 173, do CTN, relevante trazer à baila o fato de que ainda haja alguma divergência sobre o tema, não se pode negar que a competência para definir prazos decadenciais já está pacificada, ou seja, 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”, Carta Maior, como segue:

*“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”.*

Sobre o tema, o Supremo Tribunal Federal assim se posicionou:

*“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).*



*“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).

Feitas as exposições acima, não restam dúvidas de que a fluência do prazo decadencial se interrompe somente após a regular intimação do sujeito passivo, razão pela qual os créditos lançados e referentes a fatos geradores ocorridos anteriormente a 21/12/2007, de fato foram fulminados pela decadência, o que implica na extinção do crédito tributário, consoante determina o inciso V do art. 156 do CTN.

No caso dos autos, como as ocorrências lançadas no Auto de Infração decorrem de levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado, teria que ser feita desagregação do valor expresso em cada ocorrência de maneira a que se pudesse apurar o valor correspondente ao período de janeiro a novembro de 2007, efetivamente alcançado pela decadência.

Nessa linha, pelos motivos acima alinhavados, entendo que as operações ocorridas anteriormente a 21/12/2007, não mais poderão ser exigidas pelo fisco da Bahia, porquanto, no meu entendimento, alcançada pela decadência.

Nesses termos, voto no sentido de ACOLHER A PRELIMINAR suscitada para julgar improcedente o lançamento na parte que inclui as operações anteriores a 21/12/2007.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime quanto à preliminar de decadência e, por unanimidade em relação ao mérito, **NÃO PROVER** os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **279757.0051/12-4**, lavrado contra **NORSA REFRIGERANTES LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$478.362,84**, acrescido das multas de 60% sobre R\$128.829,22 e 70% sobre R\$349.533,62, previstas no art. 42, incisos II, “e” e III, da Lei nº 7.014/1996, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR: (Preliminar de decadência) Conselheiros: Fernando Antônio Brito de Araújo, Paulo Danilo Reis Lopes e Luiz Alberto Amaral de Oliveira.

VOTO DIVERGENTE: (Preliminar de decadência ) Conselheiros: José Antônio Marques Ribeiro e Daniel Ribeiro Silva.

Sala das Sessões do CONSEF, 16 de setembro de 2015.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

PAULO DANILO REIS LOPES – RELATOR

JOSÉ ANTONIO MARQUES RIBEIRO - VOTO DIVERGENTE  
(quanto a decadência)

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR. – REPR. DA PGE/PROFIS