

PROCESSO - A. I. Nº 269283.0009/14-1
RECORRENTE - MERCANTIL JR INDÚSTRIA E COMÉRCIO, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.
RECORRIDO - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0101-05/15
ORIGEM - INFRAZ ATACADO
INTERNET - 20/10/2015

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO CJF Nº 0300-12/15

EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** ENTRADA DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS NAS ESCRITAS CONTÁBIL E FISCAL. EXIGÊNCIA DE IMPOSTO. SOLIDARIEDADE. Mercadorias enquadradas no regime da substituição tributária nas operações internas. Aquisições de açúcar sem documentação fiscal. **b)** OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS NÃO TRIBUTADAS E/OU ISENTAS. Infrações não elididas. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE DO PRÓPRIO SUJEITO PASSIVO. Infração mantida. Afastada a preliminar de decadência. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria. Não acatada a arguição de nulidade do procedimento fiscal. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, tempestivo, interposto em face da Decisão primária que julgou Procedente o Auto de Infração, mantendo a exigência fiscal no montante de R\$453.520,46, acrescido das multas de 50%, 60% e 70%, além dos acréscimos legais.

O Auto lavrado contra o recorrente em 22/12/2014 decorre de três infrações, todas objeto do Recurso Voluntário, cujas acusações são as seguintes:

Infração 1 - Falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado através de levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado (exercício de 2009 - data da ocorrência: 31/12/2009). Valor exigido: R\$ 377.892,05, acrescido de multa de 70%, prevista no art. 42, inc. III, da Lei nº 7.014/96.

Infração 2 - Falta de recolhimento de ICMS por antecipação tributária, apurada em função do valor acrescido, conforme margem de valor adicionado (MVA), deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da não escrituração do livro de entradas das respectivas notas fiscais sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado através de levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado (exercício de 2009 - data da ocorrência: 31/12/2009). Valor exigido: R\$ 75.578,41, acrescido de multa de 60%, prevista no art. 42, inc. II, letra "d", da Lei nº 7.014/96.

Infração 3 - Omissão de saída de mercadorias isentas e/ou não tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem a respectiva escrituração, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado (exercício de 2010, data da ocorrência: 31/12/2010). Multa pela ocorrência de omissão de saídas de mercadorias (açúcar) com a fase de tributação encerrada. Penalidade aplicada: R\$ 50,00, prevista no art. 42, inc. XXII, da Lei nº 7.014/96, alterada pela Lei nº 8.534/02.

Da análise dos elementos trazidos aos autos, a 5ª JJF, por unanimidade e com base no voto do Relator de primeiro grau, abaixo transcreto, decidiu que é integralmente procedente o Auto de Infração, como segue:

VOTO

O lançamento de ofício em exame é composto de três infrações:

(...)

O contribuinte pede a extinção dos créditos tributários vinculados ao exercício de 2009, argumentando que os mesmos foram lançados após o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, incorrendo em decadência, nos termos das postas no Código Tributário Nacional (CTN).

Afasto a arguição empresarial em relação aos fatos geradores do exercício 2009. Observo que os fatos imputados ao sujeito passivo se referem a omissões apuradas no procedimento fiscal resultante do levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias.

Conforme exposto acima, no item 1 do lançamento foi detectada a entrada de mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal. Refere-se às entradas de açúcar, mercadoria que está enquadrada no regime da substituição tributária na legislação do Estado da Bahia, situação em que o contribuinte infrator apresenta-se, de acordo com a lei, na condição de responsável solidário, tanto em relação ao imposto da operação por ele praticada quanto pelo tributo devido em razão da antecipação do ICMS. É o que prescreve o art. 42, inc. III, letra "d", da Lei nº 7.014/96, que apena a conduta dos contribuintes que adquirirem mercadorias que não estejam acobertadas por documentação fiscal. Assim, as infrações 1 e 2 estão vinculadas, posto que na primeira, a exigência do imposto recaiu sobre a parcela do ICMS próprio e na segunda imputação, o imposto lançado refere-se à parcela relativa à substituição tributária, com o abatimento do ICMS próprio anteriormente cobrado, atendendo-se assim ao princípio ou técnica da não cumulatividade.

Nas duas situações acima descritas, que integram os itens 1 e 2 do lançamento de ofício, o prazo decadencial, que atinge o direito do fisco de lançar o crédito tributário, é contado de acordo com a normativa contida no art. 173, inc. I, do CTN, com os seguintes comandos:

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;

Essa mesma norma da lei geral tributária brasileira é reproduzida no Código Tributário do Estado da Bahia (Lei Estadual nº 3.956/81), conforme texto a seguir reproduzido:

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

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

Visto que os fatos que ensejaram a exigência tributária ocorreram em 31/12/2009, o prazo decadencial começou a fluir em 01/01/2010, com encerramento em 31/12/2014, completando-se assim o transcurso de 5 (cinco) anos (2010, 2011, 2012, 2013 e 2014). O Auto de Infração em lide, porém, foi lavrado em 22/12/2014 com ciência ao contribuinte no mesmo dia. Percebe-se, sem maior esforço, que o lançamento foi formalizado, em todas as suas etapas, ainda no transcorrer do prazo decadencial, não havendo razões para se acolher a tese defensiva de que se operou a extinção do crédito tributário pela decadência, com encerramento do prazo em 1º de janeiro de 2014.

No que se refere às demais argumentações, atreladas às infrações 1, 2 e 3, são elas meras transcrições da legislação tributária e constitucional em vigor, não constituindo em verdade nenhuma inconformidade do sujeito passivo capaz de alterar a exigência fiscal. Sequer houve juntada à peça defensiva de provas documentais que pudessem indicar inconsistências do procedimento fiscal, ficando o contribuinte no campo das meras alegações, sem qualquer suporte probatório.

Quanto ao pedido de nulidade por falta de desmembramento das imputações em Autos de Infração distintos também não merece ser acolhido. Não há nenhuma disposição nas normas que regem o processo administrativo, em especial no RPAF/99, aprovado pelo Dec. 7.629/99, que obriguem o fisco a adotar o procedimento postulado pela impugnante.

O que prescreve o art. 38 do RPAF/99 é que o Auto de Infração será lavrado para exigência de crédito tributário, igual ou superior a R\$ 10.000,00, sempre que for constatada infração à legislação tributária, quer se trate de obrigação principal, quer de obrigação acessória, vedando-se, somente, a formalização de lançamento de tributos diversos - exemplo: impostos, taxas e contribuições no mesmo A.I. (art. 43).

Frente ao acima exposto, concluo meu voto pela PROCEDÊNCIA "in totum" do Auto de Infração.

Protocolizado Recurso voluntário tempestivo, fls. 103/106, o contribuinte retorna aos autos para insurgir-se contra a Decisão emanada da 5ª Junta de Julgamento Fiscal, de início, fazendo breve relato dos fatos e registrando que refuta a Decisão de piso em razão de não ter sido dada a devida

importância à demonstração de que decaiu o direito do fisco de exigir crédito tributário, o que implicaria na extinção do referido crédito.

Dizendo das sua “*múltiplas e complexas relações comerciais*”, consigna que quando lhe foi negado o direito previsto no CTN, os membros julgadores da “... 5ª Junta de Julgamento Fiscal do CONSEF, *invocou possuir convicção para negar os fatos que comprova a decadência, alegando que a autuação do recorrente não alcança o que prevê o art. 173, inciso I do CTN, ou seja, tem que ser revisto o gráfico da linha do tempo, que esta em consonância, também com o artigo 107º da Lei Estadual n.º 3.956/81, onde foi alcançado os 5 (cinco) anos, em 01 de janeiro de 2014, em relação ao fato gerador de 31/12/2009*”. Cita e transcreve o art. 174, do CTN.

Referindo-se à resolução, cuja transcrição não corresponde ao texto original, afirma que reitera os fundamentos jurídicos expostos na sua impugnação, pugna pela apreciação da sua peça de defesa como se recursal fosse, em face de entender que a Decisão de piso a 5ª Junta não ter feito a melhor aplicação do Regulamento do ICMS (art. 504) e do CTN.

Pó derradeiro, pugna pela declaração de improcedência o Auto de Infração, eis que “*as mercadorias adquiridas, com a revenda, fato gerador que propiciou ao adquirente assumir o diferimento do ICMS sobre aquele fato gerador*”.

A PGE/Profis, por intermédio do Dr. José Augusto Martins Junior, exara Parecer colacionado aos autos, fls. 124, no qual opina pelo improvimento do Recurso Voluntário, aduzindo que não há desacerto no lançamento e que a contagem do prazo decadencial, observando-se a data da lavratura e os fatos imponíveis, deu-se nos moldes do art. 173, I, do CTN.

VOTO (Vencido quanto à decadência)

Trata o presente de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, a rigor do art. 169, inciso I, alínea “b”, do Decreto nº 7.629/99 – RPAF, no sentido de modificar a Decisão da 1ª JJF deste CONSEF, Acórdão JJF 0101-05/15, com o propósito de desobrigá-lo do pagamento do quanto lhe é exigido.

O Recurso que ora se discute tem assento nas acusações de haver o contribuinte deixado de recolher o imposto na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas sujeitas ao regime de substituição tributária; de ter deixado de proceder ao recolhimento de ICMS por antecipação tributária, apurada em função do valor acrescido, conforme margem de valor adicionado (MVA), deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da não escrituração do livro de entradas das respectivas notas fiscais sujeitas ao regime de Substituição Tributária; e de ter omitido saída de mercadorias isentas e/ou não tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem a respectiva escrituração, tudo apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado.

Aduz o recorrente que a Junta de Julgamento Fiscal não teria analisado da maneira devida as suas razões no que pertine à decadência do direito de o fisco exigir crédito tributário, tudo a constituir preliminar de nulidade da Decisão recorrida.

Da análise dos autos, vejo que não merece acolhida a tese recursal, pois, a Junta de Julgamento Fiscal enfrentou a questão de maneira clara, restando expresso no voto da Decisão recorrida os seus fundamentos, entendido os julgadores de piso cuidaram de embasar o posicionamento na legislação que entenderam ser aplicável ao caso.

Assim, não acolho a preliminar de nulidade da Decisão recorrida.

A tese recursal, no que pertine à preliminar de mérito, discute a decadência das operações que datam menos de cinco anos 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, quiçá 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 22/12/2009, 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 2009, efetivamente alcançado pela decadência.

Nessa linha, pelos motivos acima alinhavados, entendo que as operações ocorridas anteriormente a 22/12/2009, não mais poderão ser exigidas pelo fisco da Bahia, porquanto, no meu entendimento, alcançada pela decadência.

Nesses termos, voto no sentido de ACOLHER PARCIALMENTE a preliminar suscitada.

Ultrapassadas as questões preliminares, verifico que o contribuinte se insurge de maneira pouco clara, transcrevendo a legislação, afirmando, ao final, que *“Diante da descrição dos fatos e dos argumentos, para impugnação do Auto de Infração e para corroborar o pedido de nulidade como prevê o RICMS/BA sob o Decreto nº 6.284/97 e CTN (Lei 5.172/66), declaramos, como prova cabal, de que a empresa adquiriu mercadorias, com o devido documento fiscal, porém, sem registro na contabilidade, não causou nenhum dano ao Erário Público Estadual, pois não houve lavratura de nenhuma infração de trânsito da mercadoria nos postos fiscais”*.

Em verdade, o Sujeito Passivo apenas nega o cometimento das infrações de que é acusado, sem contudo, trazer aos autos qualquer elemento que possa servir de amparo às suas alegações, restando confessado que adquiriu mercadorias que apesar de acobertadas por documentos fiscais, não foram escrituradas.

Isto posto, verificado que o Sujeito Passivo apenas nega o cometimento das infrações, o que não as elide, entendo que não merece reforma a Decisão de piso, motivo pelo qual VOTO no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, mantendo a Decisão recorrida tal como prolatada pela 5ª Junta de Julgamento Fiscal.

VOTO VENCEDOR (Preliminar de decadência)

Inicialmente, peço *venia* ao ilustre relator para discordar do seu entendimento de acolher a tese recursal de que operou a decadência *referentes a fatos geradores ocorridos anteriormente a 22/12/2009, de fato foram fulminados pela decadência, o que implica na extinção do crédito tributário, consoante determina o inciso V do art. 156 do CTN*.

Da análise da prejudicial de mérito de decadência arguida verifica-se que, quando da lavratura e ciência do Auto de Infração, ocorrido em 22/12/2014, não havia sido extinto o direito de a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário, relativo à data de ocorrência de 31/12/2009, a qual se extinguiria no prazo de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, consoante previsto no art. 107-A, I, da Lei nº 3.956/81 (COTEB), então vigente, o que vale dizer que o termo do prazo decadencial seria 31/12/2014.

Saliente-se que a legislação baiana, vigente à época dos fatos geradores, conforme disposto no

art. 107-A do COTEB, estabeleceu marco temporal diferenciado para contagem do prazo decadencial, ancorada no permissivo normativo constante no art. 150, § 4º, c/c o art. 173, I, do CTN.

Ressalte-se que, com o advento da Lei nº 13.199, de 29/11/14, foi revogado o art. 107-A, da Lei nº 3.956/81. Porém, por tratar-se de norma jurídica de natureza material e não procedural, não poderá retroagir para surtir efeito em relação a fato gerador constituído sob a égide da legislação tributária então vigente, conforme frisado em diversos Pareceres da PGE/PPROFIS.

Por sua vez, inconcebível a pretensão do i. Conselheiro para que “*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 2009, efetivamente alcançado pela decadência.*”, pois, por se tratar de uma auditoria de estoque, cujos parâmetros são os estoques iniciais e finais apurados e registrados pelo próprio sujeito passivo em seu livro Registro de Inventário, impossível se desagregar as diferenças de estoques apuradas para se determinar omissões em datas diversas a 31/12/2009, como no caso concreto, por ser tais datas desconhecidas e incertas, tendo a legislação, à época dos fatos, previsto nestas hipóteses que “*Sempre que for impossível determinar com precisão a data da ocorrência do fato gerador, este considerar-se-á ocorrido no último dia do período fiscalizado*”, conforme art. 938, §3º, do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97.

Assim, não há que se falar em decadência do período apurado no Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria em relação à preliminar de decadência e, por unanimidade quanto ao mérito, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 269283.0009/14-1, lavrado contra **MERCANTIL JR INDÚSTRIA E COMÉRCIO, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$453.470,46**, acrescido das multas de 70% sobre R\$377.892,05 e 60% sobre R\$75.578,41, previstas no art. 42, incisos III e II, "d", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da penalidade por descumprimento de obrigação acessória, no valor de **R\$50,00**, prevista no inciso XXII, do mesmo diploma legal, com os acréscimos moratórios estabelecidos pela Lei nº 9.837/05.

VOTO VENCEDOR (Quanto à decadência) - Conselheiros: Fernando Antonio Brito de Araújo, Luiz Alberto Amaral Oliveira e Paulo Danilo Reis Lopes.

VOTO VENCIDO (Quanto à decadência) – Conselheiros (as): José Antônio Marques Ribeiro, Daniel Ribeiro Silva e Alessandra Brandão Barbosa.

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

FERNANDO ANTÔNIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE/VOTO VENCEDOR
(Quanto à decadência)

JOSÉ ANTONIO MARQUES RIBEIRO – RELATOR/VOTO VENCIDO
(Quanto à decadência)

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS