

A. I. N° - 281105.1244/15-0
AUTUADO - JOSÉ HERCULANO DA CRUZ E FILHOS S.A.
AUTUANTE - JALON SANTOS OLIVEIRA
ORIGEM - INFAS ATACADO
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 15.07.2016

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0097-01/16

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** CRÉDITO UTILIZADO EM VALOR SUPERIOR AO DESTACADO NOS DOCUMENTOS FISCAIS. Fato demonstrado nos autos. Não acatada a arguição de decadência parcial. Lançamento mantido. **b)** DESTAQUE DO IMPOSTO A MAIS NOS DOCUMENTOS FISCAIS. Lançamento não impugnado pelo contribuinte. 2. REGISTRO DE ENTRADAS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS. MULTA. Lançamento não impugnado pelo contribuinte. Reduzido o valor da multa relativa à falta de registro de entradas de mercadorias das operações tributáveis, para adequação do seu percentual em função da alteração introduzida no inciso IX do art. 42 da Lei nº 7.014/96 pela Lei nº 13.461/15, cuja multa passou de 10% para 1% do valor das entradas omitidas, considerando-se que, nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN, a lei nova deve retroagir para ser aplicada a ato ou fato pretérito, em se tratando de ato não definitivamente julgado, quando lhe cominar penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática. 3. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO NOS PRAZOS REGULAMENTARES REFERENTE A OPERAÇÕES ESCRITURADAS NOS LIVROS FISCAIS PRÓPRIOS. FALTA DE RECOLHIMENTO DA DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS NAS AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS DE CONSUMO E DO ATIVO IMOBILIZADO. Fato descrito de forma ambígua e confusa, ora acusando falta de recolhimento de ICMS nos prazos regulamentares, referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios, ou seja, imposto lançado e não recolhido, ora dizendo que o contribuinte deixou de recolher a diferença de alíquotas na aquisição de mercadorias de consumo e do ativo imobilizado em outras unidades da Federação, ora acusando utilização indevida de créditos oriundos de exercícios anteriores. Não foi determinada qual a infração imputável neste caso, misturando-se indevidamente num só lançamento situações distintas, fatos heterogêneos. Inobservância do devido procedimento legal. Lançamento nulo. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Vencido voto relator quanto ao item 1 decadência. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 29.6.15, diz respeito aos seguintes fatos:

1. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado nos documentos fiscais – aquisição de combustível, em outros Estados, com registro de valor a mais que o permitido na legislação –, sendo glosado crédito no valor de R\$ 325.948,89, com multa de 60%;
2. falta de registro na escrita fiscal da entrada, no estabelecimento, de mercadorias sujeitas a tributação [*mercadorias relativas a operações sujeitas a tributação pelo ICMS*], sendo por isso aplicada multa de R\$ 36.350,26, equivalente a 10% do valor das entradas omitidas;
3. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque de imposto a mais nos documentos fiscais – o contribuinte não aplicou a proporcionalidade entre operações tributadas e não tributadas para o estorno dos créditos indevidos e apropriação dos créditos devidos a cada operação –, sendo glosado crédito no valor de R\$ 113.897,51, com multa de 60%;
4. falta de recolhimento de ICMS nos prazos regulamentares, referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios – deixou de recolher “complementação de alíquotas” [*leia-se: diferença de alíquotas*] na aquisição de mercadorias de consumo e do ativo imobilizado em outros Estados –, sendo lançado imposto no valor de R\$ 122.436,72, com multas de 50% e 60%.

Foi protocolada petição (fl. 357) em que o contribuinte solicita guia para pagamento do débito relativo ao item 2º do Auto de Infração.

O autuado apresentou defesa (fls. 362/378) suscitando a decadência do crédito tributário de todas as exigências anteriores a 7.7.10. Observa que o trabalho fiscal abrangeu o período de janeiro de 2010 a dezembro de 2012, tendo o Auto sido recebido pela empresa no dia 7.7.15. Faz ver que se trata de imposto sujeito a lançamento por homologação, dispondo o fisco do prazo de 5 anos, contado da ocorrência do fato gerador, para homologar expressamente as atividades do contribuinte, sendo que, omitindo-se o fisco, a homologação se dá tacitamente com o decurso do referido prazo, hipótese em que se considera definitivamente extinto o crédito tributário, ressalvados os casos em que o contribuinte tenha agido com dolo, fraude ou simulação, pelo que se depreende do art. 150, § 4º, do CTN. Salienta que a matéria já foi examinada pelo STJ, no julgamento do REsp 973.733/SC, realizado nos termos do art. 543-C [*do CPC*], sedimentando o entendimento de que o art. 173, I, do CTN se aplica aos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação, ou quando, a despeito da previsão legal, não há o pagamento, salvo nos casos de dolo, fraude ou simulação, o que não é o caso destes autos.

Cita como exemplos as decisões proferidas pelo STJ no AgRg no REsp 1172391/RS e no AgRg no REsp 2009/0249482-0.

Sustenta que a aplicação linear e generalizada do art. 173, I, do CTN equivale na prática à negação de vigência do disposto no art. 150, § 4º, uma vez que esta regra nunca incidiria nas hipóteses de haver lançamento de ofício pela fiscalização, quando entender que não deva homologar a atividade do contribuinte, ou seja, a regra somente se aplicaria nas situações em que o fisco devesse homologar expressamente a atividade do contribuinte, porém, como não se tem notícia da prática de tal procedimento, conclui-se que sua aplicação se restringiria às hipóteses de homologação tácita, por inércia da autoridade fiscal. Argumenta que, tratando-se de regra especial, em relação à regra geral do art. 173 do CTN, deve ela prevalecer, e não o contrário.

Frisa que, por se cuidar neste caso de imposto sujeito a lançamento por homologação, o fisco dispõe do prazo de 5 anos para homologar, e tal prazo tem como seu termo “a quo” quando da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN), e portanto neste caso o prazo decadencial já alcançou todas

as exigências anteriores a 7.7.10, uma vez que ocorreu o pagamento antecipado do tributo, o que demarca que se trata de lançamento por homologação, com arrimo no § 4º do art. 150 do CTN, e desse modo houve homologação tácita do montante apurado e recolhido pela empresa a título de ICMS no período anterior a 7.7.10, razão pela qual deve ser acolhida a alegação de decadência, considerando-se extinto o crédito tributário no período em questão, nos termos do art. 156, V e VII, do CTN.

Suscita em seguida a nulidade do lançamento objeto do item 1º Alega que a acusação fiscal se ampara em duas premissas: que foram aproveitados créditos em razão de destaque a mais nos documentos fiscais e decorrentes de valor lançado a mais do que o permitido pela legislação, porém, de acordo com as Notas Fiscais relacionadas, não existe qualquer documento cujos créditos lançados na escrita fiscal estejam em valor superior ao nelas destacado, motivo pelo qual considera que não se justifica a primeira alegação fiscal.

Destaca os dispositivos nos quais foi feito o enquadramento da pseudo-irregularidade. Alega que o enquadramento legal apontado concede o direito ao crédito, desde que seja destacado no documento fiscal, o que considera totalmente incongruente com a descrição do fato no Auto de Infração, que se situa na alegação de que o crédito lançado nos documentos fiscais teria sido aproveitado a mais do que aquele permitido pela legislação.

Alega que não há sequer menção na legislação apontada a respeito de limite de aproveitamento de crédito, pois ela permite o aproveitamento, desde que o crédito esteja lançado no documento fiscal e que tenha incidido na operação anterior, mas não existe qualquer menção a limite de aproveitamento de crédito em alíquota inferior àquela cujo tributo foi regularmente destacado e pago na operação anterior.

Pontua que os fatos descritos devem corresponder aos dispositivos legais capitulados, ou seja, a descrição dos fatos deve guardar sintonia com os dispositivos que dão sustentação à exigência fiscal, mas neste caso isto não ocorreu.

Reclama que, ao examinar o quadro apresentado pelo fisco, verifica-se que foram desprezados em todas as Notas Fiscais de entrada de diesel, os valores dos créditos destacados à alíquota de 12%, aplicando-se uma alíquota de 7%, com estorno de 5%, sem que houvesse sido citada a legislação que permitiria esse raciocínio.

Cita doutrina. Frisa que a incongruência entre os fatos descritos e a capitulação legal implica a nulidade do Auto de Infração, que deve ser reconhecida e declarada pelo órgão julgador.

Prossegue dizendo que, em função do princípio da eventualidade, no mérito o trabalho fiscal não deve prosperar, pois a regularidade da apropriação dos créditos pode ser aferida pela legislação no Auto de Infração e pelo inciso II do art. 50 do RICMS, de modo que, nas operações e prestações interestaduais, a alíquota é de 12%, e todas as operações interestaduais realizadas pela empresa foram tributadas com essa alíquota, tendo igualmente sido essa alíquota de 12% aplicada em todas as aquisições de combustíveis. Assinala que a alínea “f” do inciso I do art. 93 do RICMS prevê que constitui crédito do imposto o tributo relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos de combustíveis, lubrificantes, óleos, aditivos e fluidos, desde que efetivamente utilizados na prestação de serviços de transporte.

Aduz que no “RICMS” essa norma foi estabelecida no artigo 31 [sic – art. 31 da Lei nº 7.014/96], que condiciona o aproveitamento do crédito à idoneidade da documentação fiscal, e no caput do art. 309 [do RICMS/12], que estabelece que constitui crédito fiscal o valor do imposto relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos de combustíveis, lubrificantes, óleos, aditivos e fluidos, desde que efetivamente utilizados na prestação de serviços de transporte.

Com isso, faz ver que a condição prevista na legislação é que a documentação seja idônea e que os créditos tenham sido cobrados nas operações anteriores e efetivamente utilizados na prestação de serviços de transporte, e tais requisitos estão regularmente preenchidos neste caso, pois o ICMS está destacado e o combustível foi utilizado nas prestações de serviços de transporte realizadas pela impugnante.

Salienta que na legislação baiana as prestações internas de serviços de transporte de mercadorias não são tributadas, as que são tributadas são as de transporte interestadual de cargas, sendo óbvio que quando se transporta mercadoria para fora do Estado da Bahia em algum momento os caminhões têm que ser abastecidos para chegar ao seu destino, tais operações são tributadas pelo ICMS, e o combustível utilizado nos veículos transportadores é vinculado à prestação de serviço de transporte de cargas, cujas prestações são regularmente tributadas, não se tratando, portanto, de mercadoria, mas de insumo essencial para o transporte realizado pela impugnante.

Destaca que a empresa realiza rotineiramente o transporte de carga que tem sua origem em Camaçari, na Bahia, sendo a entrega das mercadorias, em sua maioria, efetuada no Estado de São Paulo, que dista aproximadamente 2.500 km da origem, sendo natural que os veículos sejam abastecidos no trajeto, e foi exatamente o que ocorreu neste caso, não havendo qualquer irregularidade no creditamento do ICMS destacado nas Notas Fiscais objeto de glosa parcial.

Recorda que a acusação fiscal é de que teria sido utilizado crédito de ICMS devidamente destacado na Nota Fiscal de aquisição em valor superior ao determinado pela legislação, estando claro que a matéria tratada neste tópico está adstrita ao pretendido reconhecimento do direito ao crédito do imposto destacado em Nota Fiscal de aquisição de combustível, o qual, segundo a autoridade fiscal, foi destacado em desacordo com o autorizado pela legislação, ou seja, o estorno se refere à diferença entre o valor destacado e o valor relativo à aplicação da alíquota de 7%, que sequer é alíquota interna vigente na Bahia, sendo que o tributo foi recolhido com base no destaque constante no documento fiscal, inclusive para efeito de cálculo da substituição tributária devida para o Estado da Bahia, e portanto o débito lançado na autuação tem origem na pretensão fiscal de se estornar parte do ICMS pago e devidamente destacado no documento fiscal, sobre as aquisições de combustíveis efetuadas fora do Estado da Bahia e tributados pela substituição tributária.

Aduz que a legislação baiana contempla referidas mercadorias nas operações internas com uma redução de 40% sobre a base de cálculo de incidência do imposto, o que, na prática, equivale a uma tributação de 15%, e no caso o tributo foi recolhido pela alíquota de 12%, prevista para as operações internas, tanto no Estado de origem como na legislação do Estado da Bahia, porém o entendimento adotado não tem o condão de restringir o direito constitucional assegurado ao contribuinte no que tange ao creditamento do imposto destacado e cobrado, posto que a Constituição não faz qualquer restrição ao aproveitamento integral do imposto cobrado na operação anterior.

Sustenta que o espírito da lei é a concessão do direito ao crédito desde que o tributo tenha sido destacado no documento fiscal e recolhido para o erário baiano, até mesmo em respeito ao princípio constitucional da não cumulatividade, que assegura ao contribuinte o direito de compensação do que for devido em cada operação ou prestação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.

Observa que a Constituição estabelece nas alíneas “a” e “b” do inciso II do § 2º do art. 155 as únicas exceções ao princípio da não cumulatividade, que são as hipóteses de isenção e de não incidência do imposto, sendo que em tais exceções não se inserem as operações praticadas pela impugnante, não cabendo ao Estado criar norma excepcional, extravasando os limites estabelecidos na Constituição.

Considera restar demonstrado que o crédito destacado e cobrado na operação anterior é um direito da impugnante.

Aduz que, mesmo se houvesse norma que determine a redução do crédito, ela seria inconstitucional, não só sob a ótica do princípio da não cumulatividade, mas também porque o art. 152 da Constituição estabelece que é vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços em razão de sua procedência ou destino.

Protesta ser inaceitável restringir-se o direito ao crédito decorrente de norma constitucional, pois sua satisfação não pode ficar na dependência da vontade dos entes tributantes, ou outros dizeres, o crédito a que tem direito o contribuinte não pode ser reduzido por norma estadual, sob pena de afronta ao princípio da não cumulatividade do ICMS, e ainda mais neste caso, em que o tributo foi recolhido para o próprio Estado da Bahia.

Com relação ao item 2º, diz que, por um equívoco, as Notas Fiscais deixaram de ser registradas, mas tal fato não foi praticado com dolo ou má fé, devendo ser debitado a um caso fortuito. Pondera que o único prejudicado com tal equívoco foi o próprio contribuinte, que deixou de aproveitar os créditos destacados nas Notas, e, em atenção ao princípio da razoabilidade, pede que a penalidade seja excluída da autuação, ou que, no mínimo, seja reduzida.

Impugna também o lançamento do item 4º, alegando que a autoridade autuante refez o livro de apuração do ICMS e de início glosou o crédito no valor de R\$ 112.026,17, transferido do mês de dezembro de 2009, sob o argumento de que não houve comprovação da regularidade de tal crédito, e em seguida lançou no mês de janeiro de 2010 e nos meses seguintes até dezembro de 2012 o valor da diferença de alíquotas. Assinala que nos meses de janeiro e novembro de 2010 ocorreu falta de recolhimento de ICMS nos valores respectivos de R\$ 120.837,76 e R\$ 1.598,96, e em razão disso tais importâncias estão sendo cobradas na autuação.

Reitera o pleito de decadência suscitado na prejudicial de mérito. Destaca que este Auto de Infração foi lavrado em 7.7.15, e em assim sendo, quer seja sob a ótica do art. 173, I, do CTN ou no disposto no art. 150, § 4º, o direito de se examinar os créditos originários do mês de dezembro de 2009 já foi consumado pela decadência. Observa que, de acordo com o art. 173, I, do CTN, o prazo de 5 anos é contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, e no caso presente o crédito inquinado de irregular, no valor de R\$ 112.026,17, é originário do mês de dezembro de 2009, e ao se contar o prazo constata-se que ele se iniciou no 1º dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, ou seja, 1º de janeiro de 2010 a 31 de dezembro de 2014, e, como a autuação foi lavrada em 7.7.15, já ocorreu o transcurso do prazo de 5 anos para que o crédito pudesse ser “impugnado”, razão pela qual deve ser refeito o livro de apuração do ICMS, considerando-se regular o aludido crédito transferido do exercício anterior, no valor de R\$ 112.026,17, e sendo assim o quadro da diferença de alíquotas deve ser reformulado.

Reclama que o crédito inquinado de irregular faz parte de um livro fiscal regularmente preenchido e cujos dados foram informados à fazenda estadual na respectiva época, não se justificando a glosa levada a efeito.

Quanto às Notas Fiscais constantes no levantamento, alega que, se a fiscalização entende que elas geraram recolhimento de ICMS, deve ser observado o direito da empresa ao seu crédito, na proporção de 1/48 avos, tanto do ICMS destacado na Nota Fiscal como no que tange à diferença de alíquotas.

Considera que o trabalho fiscal deve ser reformulado, para se levar em conta na reformulação do livro de apuração os créditos relativos às Notas Fiscais constantes no trabalho fiscal.

Pede que seja acolhida a decadência eriçada, ante a homologação tácita do montante apurado e recolhido no período anterior a 7.7.10, e que seja cancelado o Auto de Infração, por estar demonstrado que o trabalho fiscal apresenta nulidade insanável e não tem a consistência necessária à sua manutenção.

O fiscal autuante prestou informação (fls. 393/397) dizendo que, no que tange à alegação de decadência, tal pleito carece de amparo legal, haja vista que o direito de constituição do crédito tributário está respaldado no art. 173, inciso I, do CTN, que estipula a contagem do prazo decadencial de 5 anos a partir do primeiro dia do exercício de 2011 para os fatos geradores ocorridos no exercício de 2010, e portanto está em conformidade com a lei a constituição dos créditos tributários em 29.6.15, data da autuação, relativamente aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a dezembro de 2010.

Quanto à impugnação referente à utilização de crédito fiscal em valores superiores aos permitidos pela legislação [item 1º], o fiscal diz que vislumbra que a legislação permite, nas operações internas de aquisição de combustível para uso e consumo, a apropriação do crédito no percentual de 15%, em face da redução da base de cálculo de 40% (art. 87, XIX, do RICMS/97), que possibilita a redução da carga tributária do combustível a esse patamar, correspondendo ao valor que é realmente recebido pela fazenda pública e que é posteriormente compensado do que é pago pelo adquirente, em respeito ao princípio da não cumulatividade, com a apropriação do crédito pelo contribuinte.

Observa que nas operações interestaduais o imposto devido nas aquisições de combustível, pelo efeito da substituição tributária, já vem “descontado” [sic] na origem, pelo distribuidor, encerrando a cadeia de tributação e deixando a totalidade do imposto recolhida no Estado de origem, de modo que no caso em lide a Bahia não recebe qualquer parcela dessa tributação, até porque as Notas Fiscais emitidas não necessitam de destaque do imposto, uma vez que este é recolhido, por antecipação, pelo substituto tributário.

Aduz que há inclusive alguns condicionantes legais para que seja possível ao contribuinte substituído se apropriar do imposto recolhido pelo substituto tributário, que é por lei o contribuinte de fato.

Considera pacífico o entendimento de que, nas operações interestaduais, a apropriação do crédito tributário deve obedecer à mesma regra utilizada para a “compensação de alíquotas interestaduais” [sic], qual seja, 7% para as operações e prestações com origem nos Estados do Sul, Sudeste e Centro-Oeste, e 12% para as operações e prestações com origem nos Estados do Norte, Nordeste e Estado do Espírito Santo, e portanto a glossa imposta ao “recorrente”, face aos créditos por ele apropriados de 12%, na sua maior parte, e, em alguns casos, de 15%, nas aquisições de óleo diesel em outros Estados do Sul e do Sudeste, em vez da alíquota de 7%, interestadual, como determina a norma, está plenamente de acordo com a resolução do Senado Federal, que disciplina a aplicação das alíquotas interestaduais nas operações com mercadorias e prestações de serviços (Resolução SF 95/1996).

Aduz que, “a cerca” da impugnação da infração 2ª, nada tem a acrescentar, uma vez que o autuado reconheceu ter havido um equívoco que culminou com a falta de registro de grande número de Notas Fiscais.

Quanto ao item 3º, que trata da falta de estorno de créditos, em virtude da proporcionalidade entre operações tributadas e não tributadas, o fiscal observa que não houve qualquer tipo de impugnação.

Com relação ao item 4º, que cuida da falta de recolhimento de ICMS haja vista a reconstituição da conta corrente do contribuinte, o fiscal afirma que houve apropriação indevida de créditos oriundos de exercícios anteriores, pelo não cumprimento do que está previsto na legislação e pela inconsistência das provas apresentadas de que o crédito realmente existia. Considera que o caso requer um processo à parte de reconhecimento de créditos pela Sefaz, que não foi pleiteado pelo autuado. A seu ver, como não houve também alusão à cobrança de diferença de alíquotas não recolhida, lançada no bojo do refazimento da conta corrente, considera o fiscal que se há de entender que houve reconhecimento pelo contribuinte dos créditos constituídos, como pode ser visto

às fls. 49, 50, 62 e 73, para materiais do ativo permanente, e às fls. 55, 56, 57, 65, 66, 67, 68, 76 e 77, para materiais de consumo, adquiridos em outras unidades da Federação.

Conclui dizendo que as alegações do “recorrente” são desprovidas de amparo legal, inconsistentes e meramente protelatórias, não tendo conseguido detectar nos autos qualquer informação nova ou instrumento de prova consistente que pudesse justificar uma revisão das infrações lançadas no procedimento fiscal contestado pelo autuado, e por conta disso opina pelo indeferimento da “peça recursal” e pela procedência do Auto de Infração.

Consta às fls. 409/411 que foi requerido parcelamento do débito relativo ao item 2º.

VOTO VENCIDO QUANTO AO ITEM 1º (DECADÊNCIA)

O presente Auto de Infração veicula quatro lançamento: o 1º refere-se à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado nos documentos fiscais – aquisição de combustível, em outros Estados, com registro de valor a mais que o permitido na legislação; o 2º cuida da falta de registro, na escrita fiscal da entrada, no estabelecimento, de mercadorias relativas a operações sujeitas a tributação pelo ICMS; o 3º diz respeito à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque de imposto a mais nos documentos fiscais – o contribuinte não aplicou a proporcionalidade entre operações tributadas e não tributadas para o estorno dos créditos indevidos e apropriação dos créditos devidos a cada operação; o 4º refere-se à falta de recolhimento de ICMS nos prazos regulamentares, referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios – deixou de recolher “complementação de alíquotas” [sic] na aquisição de mercadorias de consumo e do ativo imobilizado em outros Estados.

Em preliminar, o autuado suscita a decadência do crédito tributário decorrente dos fatos geradores ocorridos antes de 7.7.10, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN. Observa que o Auto de Infração foi recebido em 7.7.15.

O § 4º do art. 150 do CTN prevê:

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

Note-se que o parágrafo começa dizendo: “Se a lei não fixar prazo a homologação...”. Quando foi concebido o CTN – Lei nº 5.172/1966 –, destinado a regular o sistema tributário nacional, teve como fundamento a Emenda Constitucional nº 18/1965, na vigência da Constituição de 1946. A referida Lei nº 5.172/1966 era uma lei ordinária, pois o art. 5º, XV, “b”, da Constituição então vigente, ao prever que competia à União legislar sobre normas gerais de direito financeiro, não exigia que isso fosse feito mediante lei complementar.

Com o advento da Constituição de 1988, esta, no art. 146, III, “b”, passou a prever expressamente que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre “... prescrição e decadência...”.

Como a Lei nº 5.172/1966 (CTN) foi recepcionada pela nova Carta e esta prevê que normas gerais de direito tributário, especialmente normas sobre prescrição e decadência, só podem ser veiculadas mediante lei complementar, a recepção da referida lei lhe atribuiu “status” de lei complementar. Por conseguinte, o CTN formalmente é uma lei ordinária, porém sob o aspecto material é uma lei complementar, e como tal só pode ser alterada ou revogada por outra lei complementar.

Sendo assim, e considerando-se que a homologação (tácita) a que se refere o § 4º do art. 150 do CTN afeta o direito de a fazenda pública proceder ao lançamento depois de 5 anos contados da ocorrência

do fato gerador, conclui-se que a ressalva constante no § 4º do art. 150 do CTN – “Se a lei não fixar prazo a homologação” – deve ser entendida como “Se esta ou outra lei complementar não fixar prazo a homologação”.

Desse modo, não pode uma lei ordinária federal, estadual, distrital ou municipal dispor sobre matéria de reserva de lei complementar, ou seja, de lei nacional complementar à Constituição.

A jurisprudência deste Conselho firmou-se por muito tempo no entendimento de que o prazo de decadência começaria a ser contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, tomando por fundamento o § 5º do art. 107-B do COTEB. Esse § 5º foi revogado pela Lei nº 13.199/14. Isso, contudo, não significa que tal revogação somente surtiria efeitos a partir de então. A revogação foi feita porque o legislador baiano percebeu que, sendo o COTEB uma lei ordinária estadual, não poderia dispor sobre matéria de reserva de lei complementar, de modo que a regra do mencionado § 5º do art. 107-B do COTEB era uma disposição inócuia, e por conseguinte não se pode sequer dizer que sua revogação surtisse efeitos retroativos, pois é como se aquele dispositivo nunca tivesse existido.

Em suma, no item 1º, estão alcançados pela decadência os valores relativos aos meses de janeiro a junho de 2010, haja vista que o presente lançamento se perfez no dia 7.7.15, quando dele o contribuinte tomou ciência.

Do mesmo modo, no item 4º também está alcançada pela decadência a parcela relativa ao mês de janeiro de 2010, pelas razões já assinaladas.

Noutra questão levantada pela defesa, é suscitada a nulidade do lançamento objeto do item 1º, alegando que a acusação fiscal se ampara em duas premissas, quais sejam, que foram aproveitados créditos em razão de destaque a mais nos documentos fiscais e decorrentes de valor lançado a mais do que o permitido pela legislação.

Essa questão, porém, não tem natureza de preliminar de nulidade, pois diz respeito ao mérito do lançamento.

O autuado reclama que o fisco desprezou os créditos destacados à alíquota de 12%, aplicando uma alíquota de 7%, com estorno de 5%, sem que houvesse sido citada a legislação que permitiria esse raciocínio. Para sustentar seu ponto de vista, o autuado reporta-se ao inciso II do art. 50 do RICMS/97, segundo o qual é de 12% a alíquota aplicável nas operações interestaduais que destinem mercadorias a contribuintes do imposto.

O equívoco do contribuinte está nesse ponto. O que o inciso II do art. 50 do RICMS/97 prevê é a alíquota aplicável nas “saídas” de mercadorias efetuadas no Estado da Bahia. Em se tratando de “saídas” de mercadorias efetuadas em outros Estados, aplica-se a legislação do Estado onde ocorrerem as saídas, pois o fato gerador ocorre no momento das saídas (aspecto temporal da norma de incidência). No caso em exame, as saídas ocorreram nos Estados do Rio de Janeiro, Minas Gerais e São Paulo, e nesses Estados a alíquota interestadual nas operações que destinem mercadorias para o Nordeste é de 7%.

Conforme alega o contribuinte, a alínea “f” do inciso I do art. 93 do RICMS prevê que constitui crédito do imposto o tributo relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos de combustíveis, lubrificantes, óleos, aditivos e fluidos, desde que efetivamente utilizados na prestação de serviços de transporte, porém o contribuinte deixou de observar a regra do § 6º do referido art. 93, mais precisamente a do inciso II do referido § 2º, segundo a qual, na entrada de mercadorias e na utilização de serviços oriundos de outras unidades da Federação, o crédito fiscal só será admitido se calculado pela alíquota de 7%, se as mercadorias forem provenientes das Regiões Sul e Sudeste:

“§ 6º Na entrada de mercadorias e na utilização de serviços oriundos de outras unidades da Federação, o crédito fiscal só será admitido se calculado pelas seguintes alíquotas:

- I - mercadorias ou serviços oriundos das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, 12%;
- II - mercadorias ou serviços provenientes das Regiões Sul e Sudeste, 7%;
- III - serviços de transporte aéreo, 4%.”

Quanto à alegação de que a legislação baiana contempla para as referidas mercadorias nas operações internas uma redução de 40% sobre a base de cálculo de incidência do imposto, cumpre observar que a redução de base de cálculo prevista no inciso XIX do art. 87 do RICMS/97 é para as operações “internas”, e no presente caso se trata de operações interestaduais.

Não está sendo imposta nenhuma restrição ao uso do crédito, como alega a defesa.

De acordo com o demonstrativo às fls. 15/36, fica patente que, nas aquisições de óleo diesel para abastecer seus caminhões nos Estados do Rio de Janeiro, Minas Gerais e São Paulo, o contribuinte utilizou o crédito fiscal pela alíquota de 12%, quando o correto seria pela alíquota de 7%.

A infração está caracterizada. No entanto, tendo em vista a decadência assinalada em preliminar deste voto, neste item 1º estão alcançados pela decadência os valores relativos aos meses de janeiro a junho de 2010, e sendo assim o valor remanescente neste item 1º é de R\$ 239.512,76.

Quanto ao item 2º, o autuado requereu a expedição de guia para o pagamento. No entanto, noto que a multa aplicada foi de 10% do valor das entradas omitidas, e, tendo em vista a recente alteração introduzida no inciso IX do art. 42 da Lei nº 7.014/96 pela Lei nº 13.461/15, que reduziu o percentual da multa pela falta de registro, na escrita fiscal, de entradas de mercadorias sujeitas a tributação de 10% para 1%, e ainda considerando que, nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN a lei nova deve retroagir para ser aplicada a ato ou fato pretérito em se tratando de ato não definitivamente julgado quando lhe cominar penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, a multa do item 2º há de ser de 1%, e não de 10%, ficando portanto reduzida para R\$ 3.635,02. Assim, o demonstrativo do débito do item 2º deverá ser ajustado desta forma:

Data Ocorr	Data Venc	Base de Cálc	Alíq %	Multa %	Valor histórico
28/02/2011	09/03/2011	3.448,49	0,00	1,0	34,48
30/04/2011	09/05/2011	1.668,57	0,00	1,0	16,69
30/06/2011	09/07/2011	13.860,30	0,00	1,0	138,60
30/08/2011	09/09/2011	3.121,81	0,00	1,0	31,22
30/09/2011	09/10/2011	1.660,96	0,00	1,0	16,61
30/12/2011	09/01/2012	30.702,70	0,00	1,0	307,03
31/01/2012	09/02/2012	286.875,10	0,00	1,0	2.868,75
30/03/2012	09/04/2012	2.644,80	0,00	1,0	26,45
30/04/2012	09/05/2012	287,30	0,00	1,0	2,87
30/08/2012	09/09/2012	4.038,30	0,00	1,0	40,38
30/11/2012	09/12/2012	15.194,20	0,00	1,0	151,94
TOTAL					3.635,02

O item 3º diz respeito à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque de imposto a mais nos documentos fiscais. O lançamento não foi impugnado pelo sujeito passivo. Mantido o lançamento.

No item 4º, a descrição do fato foi feita de forma ambígua e confusa: primeiro, acusa o contribuinte de ter deixado de recolher o ICMS nos prazos regulamentares, referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios – ou seja, seria imposto lançado e não recolhido; porém depois consta um adendo, dizendo que o contribuinte deixou de recolher “complementação de alíquotas” [leia-se:

diferença de alíquotas] na aquisição de mercadorias de consumo e do ativo imobilizado em outras unidades da Federação.

Como se não bastasse toda essa imprecisão, a autoridade fiscal na informação diz que o que houve foi a reconstituição da conta corrente do contribuinte. Em seguida, informa que houve utilização indevida de créditos oriundos de exercícios anteriores. O fiscal dá a entender que o contribuinte teria direito a constituir um processo à parte para reconhecimento dos créditos glosados neste Auto.

Ou seja, não foi determinada qual a infração imputável neste caso. Foram misturadas indevidamente num só lançamento situações distintas, fatos heterogêneos.

O art. 39 do RPAF prevê que a descrição da infração (inciso III) deve se fazer acompanhar do demonstrativo “em relação a cada fato” (inciso IV) e da indicação do dispositivo ou dispositivos da legislação tributária, “relativamente a cada situação” (inciso V).

No presente caso, foram fundidas num só item várias situações distintas:

- 1^a) falta de recolhimento do ICMS nos prazos regulamentares, referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios, ou seja, seria imposto lançado e não recolhido;
- 2^a) falta de pagamento da diferença de alíquotas na aquisição de materiais de consumo;
- 3^a) falta de pagamento da diferença de alíquotas na aquisição de bens do ativo imobilizado;
- 4^a) utilização indevida de créditos oriundos de exercícios anteriores.

Fatos heterogêneos devem ser objeto de itens distintos no Auto de Infração, não só para facilitar a defesa do sujeito passivo, como também para que quem tiver de analisá-los, inclusive o julgador, saiba qual o fato, qual a imputação, qual o enquadramento da infração, qual a multa aplicável a cada caso.

O lançamento do item 4º é nulo, por inobservância do devido procedimento legal. A repartição verificará se existem elementos que justifiquem a renovação do procedimento. É evidente que se o contribuinte, antes no início de nova ação fiscal, sanar alguma pendência porventura existente, inclusive mediante denúncia espontânea, se exime de sanções.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, devendo ser homologadas as quantias já pagas.

VOTO VENCEDOR QUANTO AO ITEM 1º (DECADÊNCIA)

Com a devida vênia, apesar do bem elaborado voto proferido pelo relator, o meu entendimento aponta em sentido contrário de que houve a decadência do direito de o Estado lançar os valores extemporaneamente levantados no presente Auto de Infração, relativamente às parcelas de débitos assinaladas para os meses de janeiro a junho de 2010, haja vista que o presente lançamento se perfez no dia 7.7.15, quando cientificado o contribuinte.

Entende o relator que, revogado o § 5º do art. 107-B do Código Tributário do Estado da Bahia - COTEB, em face da Lei nº 13.199/14, os efeitos da decadência retroagem para alcançar os valores relativos ao período janeiro/junho de 2010, excluindo-os da infração 01, reduzindo a exigência para R\$ 239.512,76.

Sabe-se que no direito tributário, a decadência é uma causa extintiva do crédito tributário que implica na perda do direito de efetuar o lançamento depois de transcorrido o prazo de cinco anos. Um dos principais aspectos da decadência é o seu termo inicial ou, em outras palavras, a data inicial da contagem do prazo de cinco anos.

A regra geral, prevista no artigo 173, inciso I do Código Tributário Nacional - CTN, dispõe que a contagem do prazo decadencial tem início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Uma regra especial, extraída do artigo 150, parágrafo quarto, é utilizada para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, e nos casos em que tenha ocorrido efetivamente a antecipação do pagamento. Nesse caso, o início da contagem do prazo decadencial é a data do fato gerador. Na ocorrência de dolo, fraude ou simulação, aplica-se a regra geral. Na regra do lançamento anulado, o início da contagem do prazo decadencial dar-se-á na data em que se tornar definitiva a decisão que anulou o lançamento anteriormente efetuado (artigo 173, II - CTN), desde que o lançamento seja anulado por vício formal.

A decadência é a extinção do direito pela inércia do titular, quando a eficácia desse direito estava originalmente subordinada ao exercício dentro de determinado prazo, que se esgotou, sem o respectivo exercício. A decadência é, pois, a perda do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, em razão da desídia do seu titular. Nesse sentido, a decadência, além da prescrição extinguem a exigibilidade do crédito tributário (art. 156, V, do CTN).

No caso em concreto, divirjo do pensamento externado no voto do relator de que a decadência do direito de constituição do crédito fiscal, no período de janeiro a junho de 2010, amparado na revogação do art. 107-A, I, do COTEB (Lei nº 3.956/81), importa aplicação aos fatos pretéritos.

Cabível ressaltar que, quando da ciência ao autuado da lavratura do Auto de Infração, ocorrida em 07/07/2015, não havia sido extinto o direito de a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo aos fatos geradores do período retro referido (janeiro a junho de 2010), o 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 final do prazo decadencial para o aludido período seria 31/12/2015.

A legislação baiana, vigente à época dos fatos geradores, estabelecia 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, da leitura do artigo 105 (a legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do artigo 116) e 106 (a lei aplica-se a ato ou fato pretérito: I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa; II - tratando-se de ato não definitivamente julgado: a) quando deixe de defini-lo como infração; b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo; c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática), ambos do CTN, fica claro que a nova alteração (Lei nº 13.199/14), que alterou a linde temporal para contagem do prazo decadencial, não pode ser aplicada aos fatos ou atos pretéritos, mas tão-somente em situações ocorridas após a sua edição.

A norma em discussão não se trata de norma meramente interpretativa, vez que constitutivo de um novo marco temporal, delimitador de direito potestativo do Estado da Bahia para efetuar o lançamento tributário, como também por não se tratar de norma tributária de natureza penal mais benigna ao contribuinte, por não se tratar de comando legal atinente a qualquer penalidade, mas, balizador do poder de lançar do sujeito ativo da relação obrigacional tributária.

Dessa forma, não poderá retroagir para surtir efeito em relação a fato gerador constituído sob a égide da legislação tributária, então vigente, conforme consta de diversos Pareceres da Procuradoria Geral do Estado (PGE/PROFIS) e em conformidade com a jurisprudência desse Conselho, como pode ser extraído, entre outros, dos acórdãos CJF Nº 0378-12/15, CJF 0371-12/15, CJF Nº 0228-11/15

Cabível ainda a ressalva que, no item em discussão, *utilização indevida de crédito fiscal do ICMS*, não se pode dizer que o autuado tenha feito recolhimento antecipado do imposto e, em consequência, não há que se falar em “*lançamento por homologação*”, previsto no art. 150, §4º, do CTN. Também por esse motivo, a contagem do prazo decadencial enquadra-se no art. 173, I do CTN.

Posto isso, concluo que não ocorreu a decadência suscitada pelo autuado, em relação ao valores levantados no período janeiro a junho de 2010, haja vista que com a lavratura do Auto de Infração foi efetivado o devido lançamento do crédito tributário e, na data da ciência ao autuado, não houve transcurso do prazo que autorizasse o instituto da decadência, adotando-se qualquer marco legal.

Diante do exposto, o lançamento fiscal nessa infração 01 resta caracterizado integralmente, no valor de R\$325.948,89.

É assim que voto.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **281105.1244/15-0**, lavrado contra **JOSÉ HERCULANO DA CRUZ E FILHOS S.A.**, devendo ser intimado o autuado a efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 439.846,40**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigações acessórias no valor de **R\$ 3.635,02**, prevista no inciso IX do art. 42 da supracitada lei, e dos demais acréscimos moratórios, de acordo norma da Lei nº 9.837/05, devendo ser homologadas as quantias já pagas.

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 2 de junho de 2016

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR/VOTO VENCIDO QUANTO AO ITEM 1º (DECADÊNCIA)

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – JULGADOR/VOTO VENCEDOR QUANTO AO ITEM 1º (DECADÊNCIA)