

**PROCESSO** - A. I. N° 279465.0013/15-1  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e VOTORANTIM CIMENTOS N/NE S/A.  
(CIMENTO NASSAU)  
**RECORRIDOS** - VOTORANTIM CIMENTOS N/NE S/A. (CIMENTO NASSAU) e FAZENDA  
PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 6<sup>a</sup> JJF n° 0015-06/16  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 21/10/2016

**1<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**  
**ACÓRDÃO CJF N° 0211-11/16**

**EMENTA: ICMS.** 1. ALÍQUOTAS. ERRO NA APLICAÇÃO. 2. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA DETERMINAÇÃO. Não apresentado qualquer fato ou fundamento de direito novo. Mantido a Decisão recorrida. 3. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. a) OPERAÇÕES DE ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. Exigência do ICMS sobre a diferença de maior expressão monetária. a.1) operações de saídas para os exercícios de 2010 e 2011 (infração 3). Item subsistente; a.2) operações de entradas para os exercícios de 2012 (infração 4). Item subsistente em parte, após provas documentais; b) FALTA DE RETENÇÃO DO ICMS-ST. Mercadorias sujeitas à substituição tributária, saídas sem documentos fiscais. Reapresentados os argumentos que foram apreciados e acolhidos em parte. Mantida a Decisão recorrida. 4. DIFERENÇA DE ALÍQUOTA. BENS DO ATIVO FIXO. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Não apresentado qualquer fato novo. Mantida a Decisão recorrida. 5. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. a) RETENÇÃO A MENOS. Item subsistente. Reapresentados os argumentos relativo a MVA aplicada que já foi acatado na Decisão ora recorrida. Mantida a Decisão. b) FALTA DE RETENÇÃO; Sujeito passivo por substituição, pelas operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado. Não comprovada a alegação de que ocorreu pagamento do ICMS-ST em fases anteriores. Item subsistente. Mantida a Decisão recorrida. 6. DOCUMENTO FISCAL. NOTA FISCAL. FALTA DE ESCRITURAÇÃO NO LIVRO: a) REGISTRO DE SAÍDAS. EXIGÊNCIA DO ICMS PRÓPRIO E ICMS-ST. Reapresentado os argumentos relativo a Decadência e exclusão de notas fiscais denegadas. Argumentos já apreciados e parcialmente acatados. Mantida a Decisão recorrida. b) REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIA SUJEITA A TRIBUTAÇÃO E NÃO SUJEITA A TRIBUTAÇÃO. Descumprimento de obrigação tributária acessória. Alteração na legislação passa atribuir multa de 1% do valor comercial das mercadorias não escrituradas. Não apresentado qualquer fato ou fundamento de direito. Mantida a Decisão recorrida. Indeferido o pedido de diligência de perícia/diligência fiscal. Não acolhido o pedido de prejudicial de mérito de decadência. Mantida a Decisão

recorrida. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime. Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO**. Decisão não unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício interposto pela 6ª JJF, em razão da Decisão proferida através do Acórdão nº 0015-06/16 (fls. 727/746) por ter desonerado o sujeito passivo de parte do débito das infrações 1, 2, 4, 7, 9 e 10, consoante determina o art. 169, I, “a”, do RPAF/BA e de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte inconformado com a referida Decisão, com base no art. 169, I, “b”, do citado regulamento relativo às doze infrações objeto consignadas no Auto de Infração lavrado em 16/06/15, para exigir o montante de R\$385.819,96, referente a doze infrações:

1. *Recolheu a menos ICMS, no valor de R\$29.850,89, nos meses de junho e julho de 2010, em razão da aplicação da alíquota diversa da prevista nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas;*
  2. *Recolheu a menos ICMS, no valor de R\$547,67, no mês de janeiro de 2011, em razão de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas;*
  3. *Falta de recolhimento do ICMS, no valor de R\$140.849,41, relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercícios fechados (2010 e 2011), levando-se em conta, para cálculo do imposto, o maior valor monetário - o das saídas tributáveis;*
  4. *Falta de recolhimento do ICMS, no valor de R\$6.728,61, constatado pela apuração de diferenças tantos de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a das operações de entrada – com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou o pagamento dessas entradas com Recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício de 2012;*
  5. - *Falta de retenção e o consequente recolhimento do ICMS, no valor de R\$2.978,88, na condição de contribuinte substituto, relativo às operações de saídas de mercadorias enquadradas no regime de Substituição Tributária, efetuadas sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias (2012);*
  6. *Deixou de recolher ICMS, no valor de R\$15.054,38, no mês de outubro de 2011, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias de outras unidades da Federação e destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento;*
  7. *Reteve e recolheu a menos o ICMS, no valor de R\$19.397,74, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, nos meses de janeiro de 2011 a junho de 2012;*
  8. *Deixou de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento, no valor de R\$107.725,95, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, nos exercícios de 2010 a 2012;*
  9. *Deixou de recolher no prazo regulamentar ICMS, no valor de R\$26.301,49, referente as operações não escrituradas nos livros fiscais próprios (2010; 2011 e 2012);*
- INFRAÇÃO 10 - Deixou de recolher ICMS retido, no valor de R\$4.075,27, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, nos meses de outubro/2010; fevereiro, maio, agosto a outubro/2011; agosto e novembro/ 2012;**
11. *Multa de 10%, no valor de R\$31.532,12, sobre o valor comercial das mercadorias, sujeitas a tributação, entradas no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal;*
  12. *Multa de 1%, no valor de R\$777,55, sobre o valor comercial das mercadorias, não tributáveis, entradas no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal.*

Na Decisão proferida (fls. 332 a 342), a 6ª JJF inicialmente afastou a nulidade suscitada por entender que o lançamento de ofício tem suporte em documentos e levantamentos fiscais (CD-R), cujas cópias foram fornecidas ao contribuinte (fl. 189), preenchendo as formalidades legais e não enseja violação ao devido processo legal e a ampla defesa do contribuinte.

Não acolheu a prejudicial de mérito de decadência, fundamentando que para os fatos geradores ocorridos até 16/06/10, relativos às infrações 8, 11 e 12, decorre do lançamento por homologação, é

de cinco anos contado do fato gerador, conforme previsto no art. 150, § 4º, do CTN, mas que, não havendo a antecipação do pagamento, o prazo inicial será contado a partir do primeiro dia do ano seguinte em que o lançamento deveria ter sido efetuado, conforme previsto no art. 173, I, do CTN.

Apreciou que na situação presente, não houve retenção do ICMS (infração 8) ou houve descumprimento de obrigações acessórias infrações (11 e 12), o que afasta a aplicação do disposto no art. 150, §4º, do CTN, o que remete para o disposto no art. 173, I, do CTN.

Quanto ao pedido de declaração da suspensão de exigibilidade do suposto “crédito tributário”, (art. 206 do CTN), fundamentou que “*a exigibilidade ocorrerá após trânsito em julgado, na esfera administrativa, da Decisão do CONSEF acerca do processo administrativo fiscal*”.

Indeferiu o pedido de realização de diligência ou de perícia, por considerar suficientes os elementos contidos nos autos, bem como em razão de destinar a verificar fatos vinculados à escrituração fiscal ou a documentos que estão na posse do requerente e cuja prova poderia ser juntada aos autos, e a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos. Também, nos termos do art. 147 do RPAF/BA.

Quanto às razões de mérito, apreciou que:

*Em relação às duas primeiras infrações, cujas exigências decorrem de erro da aplicação da alíquota e na determinação da base de cálculo, o deficiente logrou elidi-las parcialmente ao comprovar emissão de notas fiscais complementares no intuito de sanar estes erros e recolher os valores restantes do ICMS correlatos, conforme a seguir:*

- referente à infração 1, às fls. 241 a 244 dos autos, o autuado apresenta relação de notas fiscais e suas respectivas notas fiscais complementares, com ICMS complementar no montante de R\$29.391,76, para o mês de junho/2010. Por sua vez, as autuantes ao cotejar as notas fiscais complementares com as notas fiscais relacionadas às fls. 65 e 66 dos autos, as quais fundamentam a infração 1, constataram o valor remanescente da primeira infração de R\$1.783,63, relativo às Notas Fiscais nºs 53.187, 53.190, 53215 e 53.221, consoante demonstrativo às fls. 290 e 291 dos autos, de cuja ciência o autuado não apresentou qualquer fato modificativo;

*Com relação à infração 2, o deficiente aduz que emitiu Nota Fiscal complementar nº 77221 (fl. 248) para complementar o valor de ICMS de R\$218,95, destacado a menos na Nota Fiscal nº 72488 (fl. 246). Porém, as autuantes, à fl. 293 dos autos, demonstram a existência do valor remanescente de R\$328,73, relativo à Nota Fiscal nº 72478, de cuja ciência o autuado não apresentou qualquer fato modificativo.*

*Diante de tais considerações e das provas documentais, há de se concluir pela subsistência parcial das exações 1 e 2, nos valores respectivos de R\$1.783,63 e de R\$328,72, conforme explicitado à fl. 287 dos autos.*

*Inerente à terceira infração, na qual se exige o imposto decorrente da constatação de omissão de saídas de mercadorias tributadas, nos exercícios de 2010 e 2011, apurado através de auditoria de estoque, a tese de defesa é de que as diferenças apuradas decorrem, tão somente, de erro contábil, pois as mercadorias foram registradas em Inventário quando ainda se encontravam em trânsito e só posteriormente, quando da sua entrada efetiva, foi registrada no livro de Entrada, do que pede diligência como meio de prova de sua alegação.*

*Há de se registrar que a escrituração dos livros fiscais será feita com base nos documentos relativos às operações ou prestações realizadas pelo contribuinte, sob sua exclusiva responsabilidade e na forma estabelecida pela legislação tributária, conforme preceituava o art. 319 do RICMS/97, vigente à época dos fatos geradores relativos aos exercícios de 2010 e 2011.*

*Por sua vez, conforme já salientado pelas autuantes, no livro Registro de Inventário devem ser arrolados, separadamente, as mercadorias, as matérias-primas, os produtos intermediários, manufaturados e os materiais de embalagem pertencentes ao estabelecimento e em poder de terceiros, como também de terceiros e em poder do estabelecimento, consoante art. 330, §2º, do RICMS/97, vigente a época dos fatos geradores.*

*Sendo assim, o contribuinte não consegue explicar e nem comprovar as diferenças apuradas em seu estoque, como no caso concreto de omissões de saídas, sendo inócuas a realização de perícia ou de diligência, cujas explicações nem o próprio sujeito passivo as possui.*

*Saliente-se que, na verdade, a auditoria fiscal ao somar, em certo período, relativo a uma determinada mercadoria, identificada sob código de referência, a quantidade do estoque inicial com a quantidade das entradas no exercício com notas fiscais e, do resultado apurado, subtrair a quantidade do estoque final existente (declarado pelo contribuinte no Registro de Inventário), determina a efetiva quantidade de saídas dessa mercadoria no período fiscalizado.*

*Em seguida, a efetiva quantidade de saídas dessa mercadorias é comparada com a quantidade de saídas com*

*notas fiscais, no mesmo exercício, apurando-se a diferença quantitativa de saída ou de entrada sem nota fiscal da mercadoria, a qual foi identificada sob código de referência, conforme apurado no levantamento fiscal, sendo exigido ao sujeito passivo, quanto à terceira infração, o imposto não oferecido à tributação, por se ter apurado omissão de saída de mercadorias sujeitas ao regime de tributação normal do seu estabelecimento atacadista (equiparado à industrial), conforme demonstrado às fls. 71 a 83 dos autos, cujas cópias foram entregues ao contribuinte, o qual não apresentou qualquer prova ou documento modificativo da acusação fiscal, sendo subsistente a infração.*

*Quanto à quarta infração, se exige o imposto de R\$6.728,61 com base na presunção legal, prevista no art. 4º, § 4º, IV, da Lei nº 7.01496, de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou o pagamento dessas entradas com Recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias tributadas, realizadas anteriormente e também não contabilizadas, por se constatar diferenças de entradas sem documentos fiscais, apuradas através de auditoria de estoque no exercício de 2012, conforme demonstrada à fl. 85 a 91 dos autos.*

*Portanto, diferentemente do que alega o deficiente, não se trata de uma conduta “presumida” ou de “arbitramento por presunção”, mas, sim, de uma hipótese legal de ocorrência de fato gerador do imposto, cuja hipótese, entradas de mercadorias não registradas, presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto, conforme determinação legal.*

*Registre-se que, em que pese se tratar de uma presunção legal, na qual presume-se a ocorrência de operações tributáveis sem pagamento do imposto, ainda, assim, para efeito de exigência do imposto, o Fisco aplicou a proporcionalidade de 96,55% das operações realizadas com mercadorias tributadas, conforme se verifica à fl. 85 dos autos e consoante reiteradas decisões deste CONSEF.*

*Assim, as razões de defesa, relativas à “conduta presumida” e de “arbitramento por presunção” são ineficazes para elidir a acusação fiscal, cuja auditoria de estoque, conforme já dito, é prova suficiente para fundamentar o ilícito fiscal, salvo se o contribuinte demonstrar algum equívoco ou qualquer fato modificativo.*

*No caso concreto, por ter o deficiente comprovada a existência de notas fiscais por ele emitidas, as quais foram denegadas pela Fazenda Estadual, tanto nos exercícios de 2010 e 2011, quanto no exercício de 2012, conforme relaciona à fl. 217 dos autos, cujas ocorrências foram acolhidas pelas autuantes, quando da sua informação fiscal, se verifica que algumas notas fiscais de saídas consideradas no levantamento fiscal, na verdade, não ocorreram seus respectivos fatos geradores.*

*Com isso, quanto aos exercícios de 2010 e 2011, inerente à terceira infração, na qual se exige o ICMS em decorrência da constatação de omissão de saídas (por sair um produto, com notas fiscais, em quantidade menor à efetiva saída), ao se excluir as aludidas notas fiscais denegadas, as quais tinham sido consideradas no levantamento fiscal, agravou-se ainda mais a diferença de saídas apurada na auditoria de estoque. Contudo, por não se poder agravar a terceira infração, deve-se mantê-la na sua integralidade.*

*Entretanto, em relação à quarta infração, por decorrer da constatação de entradas sem notas fiscais (por ocorrer saídas com notas fiscais em quantidade maior do que a que se dispunha de um certo produto), ao se excluir as aludidas notas fiscais denegadas, inerentes ao exercício de 2012, as quais tinham sido consideradas no levantamento fiscal, reduz a diferença de entradas apurada na auditoria de estoque, consoante apuraram as autuantes, quando da informação fiscal, reduzindo o valor da quarta infração de R\$6.728,61 para R\$5.855,41, conforme demonstrativos às fls. 287, 295 e 299 dos autos. Infração subsistente em parte.*

*Quanto à quinta infração, a exigência ao autuado decorre da falta de retenção e recolhimento do ICMS-ST, na condição de contribuinte substituto, relativo às operações de saídas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária (cimento e argamassa), efetuadas sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque no exercício de 2012, uma vez que o autuado é substituto tributário, por ser filial de indústria fabricante desses produtos e, como tal, se equiparar, conforme demonstrado à fl. 85 dos autos.*

*Há de se registrar, ainda, que também seria devido pelo estabelecimento autuado o ICMS normal, de sua própria responsabilidade, pelas saídas de mercadorias sem notas fiscais, cujas operações ensejaram a cobrança do ICMS-ST. Contudo, tal exigência foi absorvida pelas entradas sem notas fiscais, por ser de maior expressão monetária, inerente à auditoria de estoque no exercício de 2012, objeto da quarta infração.*

*Também, há de salientar que não tem pertinência o exemplo trazido nas razões de defesa (fl. 214), relativo ao produto “Cal Pintura Dolo - ITAU - 8kg”, no qual o autuado alega que teria havido uma omissão de saída de 4.680 unidades e que a Nota Fiscal nº 21771 (fl. 250), com exatas 4.680 unidades, remetida em 01/11/2012, o que comprovaria a diferença apurada pelo Fisco. E não tem pertinência tal alegação, pois, conforme se observa à fl. 85 dos autos, este item, “Cal Pintura Dolo - ITAU - 8kg”, não faz parte de qualquer infração do lançamento de ofício, visto que a diferença de entradas de 4.680 sacos (fl. 85) já havia sido compensada pelo Fisco com a mesma quantidade, constante da Nota Fiscal nº 21771, em que pese não registrada na escrita fiscal (fl. 169), consoante pode-se observar às fls. 85 dos autos, cujo item apresenta-se sem diferenças no estoque.*

*Diante de tais considerações, subsiste integralmente a quinta infração.*

Com relação à sexta infração, referente à exigência do ICMS de R\$15.054,38, decorrente da diferença de alíquotas de aquisição interestadual de ativo fixo, o defensor não apresenta razões específicas da sua insurgência, limitando-se a englobá-la com as exações 7, 8 e 10 para alegar que o tributo já havia sido recolhido por antecipação (substituição tributária). Sendo assim, comungo com a tese das autuantes de que “A impugnante não traz nenhum argumento específico para a infração, que é tratada conjuntamente com as infrações 07, 08 e 10”.

Registre-se que tal exigência é prevista no art. 2º, IV, c/c §1º, da Lei nº 7.014/96, sendo irrelevantes para caracterização do fato gerador: a natureza jurídica da operação ou o título jurídico pelo qual a mercadoria ou bem esteja na posse do respectivo titular, cuja negativa de aplicação da legislação nos falece competência, consoante determina o art. 125, III, da Lei nº 3.956/81 (COTEB). Infração subsistente.

Inerente à infração 7, a qual decorre da retenção e recolhimento a menos do ICMS-ST, a alegação específica do autuado é de que o cálculo do ICMS-ST foi realizado com MVA de 37%, sendo correta a MVA interna de 35%, conforme Convênio ICMS 74/94. Já as autuantes afirmam que, conforme estabelecido no Anexo I do RICMS/12 e Anexo 88 do RICMS/97, a MVA interna vigente para o item argamassa (NCM 3214.9), constante dos Protocolos 104/09 e 26/10, era de 37% no período fiscalizado.

Da análise do demonstrativo de fls. 95 a 115 dos autos verifica-se que se trata de exigência do ICMS-ST relativo ao produto “ARGA COLANTE”, relativo ao período de janeiro/2011 a junho/2012.

A legislação vigente até 31/03/2012, ínsita no art. 353, II, item “16.6”, do RICMS/97, consoante Convênio ICMS 74/94, previa a obrigatoriedade da do ICMS-ST nas vendas de argamassa e, no item “17” do Anexo 88 do próprio RICMS/97, a MVA de 35% nas saídas internas do produto. Contudo, com o advento do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.780/12, o seu “Anexo 01”, com redação vigente de 01/04/12 a 31/12/12, conforme item “24.1”, previa a MVA de 37% nas saídas internas do produto.

Diante de tais considerações e por vislumbrar que a exigência relativa à sétima infração decorre unicamente do fato de o Fisco entender que a MVA aplicada é 37%, enquanto o autuado sustenta ser 35%, concluo caber razão ao sujeito passivo em relação ao período de janeiro de 2011 a março de 2012, conforme previsão normativa mencionada. Por sua vez, razão assiste às autuantes em relação ao período de abril a junho de 2012.

Assim, subsiste em parte a infração 7, no valor de R\$3.655,07, inerente aos meses abril a junho/2012.

Em relação à infração 8, cuja acusação é de que o autuado deixou de proceder a retenção do ICMS, o defensor aduz que o imposto foi recolhido por antecipação tributária pela sua matriz industrial e, uma vez antecipado o ICMS, as operações internas subsequentes ficam desoneradas.

Porém, o contribuinte não comprova sua alegação e, considerando que o estabelecimento autuado é o substituto tributário no caso de receber a mercadoria por transferência ou adquirir de terceiros, pois na primeira hipótese, por se tratar de estabelecimento filial de indústria, se equipara à ela, como também, na segunda condição, ao adquirir a mesma mercadoria de terceiros, é o responsável pelo ICMS-ST, como definido no acordo interestadual específico, conforme previsto no parágrafo único da cláusula quinta do Convênio ICMS 81/93. Logo, no caso concreto, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS-ST é do estabelecimento autuado. Item subsistente.

Quanto às infrações 9 e 10, relativas ao ICMS normal e ao ICMS-ST referente às operações de saídas com documentos fiscais não lançados na escrita fiscal, restou comprovada a elisão parcial das exações, uma vez que o contribuinte provou que algumas das notas fiscais foram denegadas pelo Fisco, fato este reconhecido pelas autuantes que, na informação fiscal, excluíram do levantamento fiscal original as aludidas notas fiscais denegadas, conforme planilhas corrigidas às fls. 297 a 299 dos autos, reduzindo os valores de ambas infrações, respectivamente, para R\$19.233,86 e R\$2.709,05, conforme demonstrado à fl. 288 dos autos. Itens subsistentes em parte.

Inerente às infrações 11 e 12, relativas às multas de 10% e 1% decorrentes do descumprimento de obrigação tributária acessória de registrar as entradas de mercadorias na escrita fiscal, o defensor não apresenta qualquer alegação ou prova que venha a elidir as exações.

Porém, em razão da alteração do inciso IX do art. 42 da Lei nº 7.014/96, através da Lei nº 13.461, de 10/12/15, na qual a penalidade de 10% passou a ser de 1% do valor comercial da mercadoria sujeita a tributação que tenha entrado no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal, deve-se aplicar, nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN, a penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, por se tratar de ato não definitivamente julgado, o que reduz o valor original da infração 11 para R\$3.153,21.

Assim, subsiste em parte a infração 11, no valor de R\$3.153,21 e integralmente a infração 12.

Por fim, no tocante ao alegado caráter confiscatório das multas aplicadas, há de se registrar que tais penalidades são as previstas aos casos concretos, conforme art. 42, incisos II e III, da Lei nº 7.014/96, falecendo competência a este Colegiado a declaração de inconstitucionalidade e a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, conforme previsto no art. 125 do COTEB.

*Do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, no valor de R\$304.105,13 conforme demonstrativo abaixo, em decorrência das reduções dos valores relativos às infrações: 1, 2, 4, 7, 9, 10 e 11, como demonstrado às fls. 287 e 288 dos autos (com exceção dos itens 7 e 11), mantendo-se inalteradas as demais.*

INF.	RESULTADO	VLR. HISTÓRICO	VLR. JULGADO	MULTA
01	PROCEDENTE EM PARTE	29.850,89	1.783,63	60%
02	PROCEDENTE EM PARTE	547,67	328,73	60%
03	PROCEDENTE	140.849,41	140.849,41	100%
04	PROCEDENTE EM PARTE	6.728,61	5.855,41	100%
05	PROCEDENTE	2.978,88	2.978,88	60%
06	PROCEDENTE	15.054,38	15.054,38	60%
07	PROCEDENTE EM PARTE	19.397,74	3.655,07	60%
08	PROCEDENTE	107.725,95	107.725,95	60%
09	PROCEDENTE EM PARTE	26.301,49	19.233,86	100%
10	PROCEDENTE EM PARTE	4.075,27	2.709,05	150%
11	PROCEDENTE	31.532,12	3.153,21	-----
12	PROCEDENTE	777,55	777,55	-----
<b>TOTAL</b>		<b>385.819,96</b>	<b>304.105,13</b>	

A 6<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal recorreu de ofício da Decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art.169, I, “a”, item 1, do RPAF/BA.

No Recurso Voluntário interposto (fls. 358 a 385), o sujeito passivo inicialmente transcreve as infrações, as razões de defesa e sintetiza o julgamento pela procedência ou procedência em parte todas infrações, ressaltando a tempestividade do Recurso.

Como no Recurso Voluntário foi reapresentado na sua quase totalidade o mesmo conteúdo da impugnação inicial, faço um resumo contextualizando as teses apresentadas.

Reapresenta o pedido de prejudicial de mérito de decadência, com relação às ocorrências até 16/06/10, por entender ser aplicável o prazo de cinco anos contados a partir do fato gerador conforme previsto no art. 150, § 4º do CTN. Transcreve texto de doutrinadores (fl. 363) e Decisões de Tribunais Superiores (REsp 671.219/RS; REsp 276.142).

Relaciona os fatos geradores ocorridos antes do mês de junho/2010, constantes das infrações 8, 11 e 12 (fl. 366), que na data da autuação em 16/06/15, entende que estariam decaídos, no montante de R\$9.032,57.

Aduz que deve ser declarada a suspensão de exigibilidade do suposto, nos termos do art. 206 do CTN, em razão da interposição de Recursos na esfera administrativa (artigos 5º, LV, e 146 da CF88).

No mérito, reproduziu às fls. 368 a 385, quase o mesmo conteúdo da defesa original, em resumo:

Infração 1: reconhece que aplicou alíquota inferior à prevista na legislação, mas emitiu notas fiscais “complementares”, corrigindo o ICMS (fls. 241/244), totalizando R\$29.391,76 para o mês de junho/10, que supera o valor exigido de R\$29.333,83. Requer análise nos seus livros fiscais.

Infração 2: ocorreu o mesmo, pois, com a emissão da nota fiscal complementar nº 77221 (fl. 248) para ajustar o valor de ICMS da Nota Fiscal nº 72488 (fl. 246).

Infrações 3 e 5: acusam diferenças de saída e entrada de estoque dos produtos comercializados, cujas diferenças apuradas pelo Fisco decorrem, de erro contábil, por ter sido registrada no Inventário enquanto a mercadoria se encontrava em trânsito e registrada posteriormente, no livro de Registro de Entrada (REM), tendo lançadas nos seus livros fiscais no início de janeiro de 2011 e de 2012, entradas ocorridas nos meses 12/2010 e 12/2011.

Exemplifica as diferenças de saída de Cal Pintura Dolo - ITAU - 8kg (2012 - infração 5), que apurou omissão de saída de 4.680 unidades, porém, a Nota Fiscal nº 21771 (fl. 250), com 4.680 un comercializadas, foi remetida em 01/11/2012, “não cabendo a autuação da impugnante referente ao exercício correspondente”, pois, houve apenas erro material na apuração dos estoques.

Infração 4: ressalta que a exigência fiscal foi feita com base em presunção legal de que deixou de

efetuar pagamento das entradas com Recursos não contabilizados, mas que apesar de julgada procedente, não levou em consideração que o produto é enquadrado no regime de substituição tributária. Requer a improcedência da autuação ou realização de perícia/diligência.

Infrações 6, 7, 8 e 10 (diferença de alíquota; falta de retenção e retenção a menos), alega:

- Decadência de parte do valor exigido (infração 8)
- O *ICMS-ST incidente na operação de circulação de itens adquiridos pela Defendente são devidos e recolhidos pelo primeiro “elo” da cadeia de circulação,* ou seja, por aqueles que lhe venderam as mercadorias, e não pode ser cobrado novamente (bitributação), visto que uma vez antecipado o ICMS devido (art. 356 do RICMS/97) afasta a possibilidade de nova exigência do ICMS-ST, já que as operações internas subsequentes ficam desoneradas.
- No cálculo do ICMS-ST foi aplicado MVA de 37%, quando a correta é de 35% (infração 7).
- As Notas Fiscais nºs 63450, 63451, 63452, 63454, 63455, 63456, 63458, 63459, 63460, 63461 e 63462 (2010), 100955 (2011), e nºs 134540, 134661, 134720, 134853, 135329 e 135335 (2012) “foram denegadas pela Fazenda Estadual”, constam nos livros fiscais, mas não serão contabilizadas para o efeito de pagamento de ICMS, já que as operações inexistem. Reitera o pedido de realização de prova pericial, para esclarecer equívocos. Pede a improcedência da infração 10.

Infrações 9, 11 e 12 (falta de recolhimento do ICMS escriturado e multas), argumenta:

- Materialização da decadência referente às infrações 11 e 12 (fevereiro e maio de 2010);
- Realização de perícia técnica em seus livros fiscais para esclarecimento destas alegações.

Alega inexistir as irregularidades apontadas, requer a realização de diligência/perícia, juntada de novos documentos, em busca da verdade material, nos termos do art. 123 do RPAF/BA.

Argumenta que as multas aplicadas com porcentuais de 60%, 100% e 150%, possuem caráter confiscatório, é vedado pela CF 88 (art. 150, IV), condenado pela doutrina e reconhecida como ilegítima pela jurisprudência (RE 91.707/MG; RE 81.550/MG do STF).

Por fim, requer que seja declarada a improcedência do Auto de Infração, deferido o pedido de realização de perícia/diligência, deferido o pedido de realização de sustentação oral, afastado as multas desarrazoadas, desproporcionais e confiscatórias.

Não houve emissão de Parecer por parte da PGE/PROFIS.

## VOTO

Inicialmente cabe apreciar o Recurso de Ofício interposto pela 6ª JJJ, em face à desoneração de parte dos valores exigidos nas infrações 1, 2, 4, 7, 9 e 10.

Quanto à infração 1 (erro de alíquota), constato que conforme fundamentado na Decisão ora em reexame, o sujeito passivo acostou às fls. 241 a 244 dos autos, relação de notas fiscais complementares totalizando R\$29.391,76 (junho/2010), referente a notas fiscais relacionadas no demonstrativo original às fls. 65 e 66.

Por sua vez, as autuantes refizeram os demonstrativos originais (fls. 290/291) confrontando as notas fiscais emitidas com indicação de *valores complementares*, com as que foram relacionadas no levantamento fiscal, resultando em valor devido de R\$1.783,63, relativo às Notas Fiscais nºs 53.187, 53.190, 53.215 e 53.221. Tomando por exemplo a Nota Fiscal nº 53.159, foi emitida a Nota Fiscal nº 53.468, complementando o valor de R\$114,35 que foi grafado a menos na nota fiscal original.

Assim sendo, constato que à exclusão de parte dos valores exigidos, tiveram como base documentos fiscais que elidem parte da acusação. Por isso, deve ficar mantido o julgamento pela Procedência Parcial da infração.

O mesmo ocorreu na infração 2, visto que a nota fiscal complementar emitida com o nº 77221 (fl.

248) complementa o valor de R\$218,95, destacado a menos na Nota Fiscal nº 72488 (fl. 246).

Portanto, fica mantida a Decisão pela manutenção da exigência do valor de R\$328,73, relativo à Nota Fiscal nº 72478, a qual não foi comprovado o recolhimento do ICMS.

Conclui-se pela subsistência parcial das exações 1 e 2, nos valores respectivos de R\$1.783,63 (infração 1 – fls. 290/294) e de R\$328,72 (infração 2), conforme demonstrativo à fl. 287.

No tocante à infração 4, na qual foi apurado omissão de entrada de mercadorias e exigido ICMS por presunção legal, prevista no art. 4º, § 4º, IV, da Lei nº 7.014/96, a desoneração procedida no julgamento se deve a comprovação na defesa de que Notas Fiscais emitidas em 2012 (134540, 134661, 134720, 134853, 135329 e 135335), foram denegadas pela Fazenda Estadual de modo que consta nos livros fiscais, mas não devem serem computadas para efeitos de pagamento de ICMS.

Assim sendo, a fiscalização refez o demonstrativo original (fl. 85) no qual foi reduzido o débito de R\$6.728,61 para R\$5.855,41 (fl. 295) o que foi acolhido na Decisão recorrida e que deve ser mantida.

Quanto à infração 7 (retenção e recolhimento a menos do ICMS-ST), constato que o sujeito passivo alegou que na apuração da base de cálculo foi aplicado a MVA de 37%, quando o correto seria de 35%, o que foi contestado pela fiscalização.

Na Decisão proferida, a 6ª JJF fundamentou que exigência fiscal relativa ao produto argamassa (NCM 3214.9), engloba o período de janeiro/2011 a junho/2012 e que:

- i) Até 31/03/12, o art. 353, II, item “16.6”, do RICMS/97 (Convênio ICMS 74/94), previa no item “17” do Anexo 88 a MVA de 35%;
- ii) A partir de 01/04/12, com a edição do RICMS/12 (Dec. 13.780/12), o seu “Anexo 01”, passou a prevê no item “24.1” a MVA de 37% nas saídas internas do produto.

Julgou a infração procedente em parte, aplicando as MVAs vigentes em cada período (35% e 37%) o que reduziu o débito da infração 7, de R\$19.397,74 para R\$3.655,07 (abril a junho/2012).

Pelo exposto, a redução do débito promovida na Decisão com relação à infração 7, tem como base a aplicação vigente no período fiscalizado e deve ser mantida.

No que se refere às infrações 9 e 10, que acusam falta de recolhimento do ICMS normal e ICMS-ST referente às operações de saídas não lançados na escrita fiscal.

Na defesa apresentada o sujeito passivo alegou que parte das notas fiscais relacionadas no demonstrativo elaborado pelas autuantes foram denegadas pelo Fisco.

Conforme demonstrativo refeito pelas autuantes às fls. 297 a 299, foram excluídos os valores relativo às Notas Fiscais denegadas [não autoriza a conclusão da operação em função de irregularidade], de números 63450, 63451, 63452, 63454, 63455, 63456, 63458, 63459, 63460, 63461, 63462, 100955, 134540, 134661, 134720, 134853, 135,329 e 135335.

Pelo exposto, a redução do débito de R\$26.301,49 para R\$19.233,86 (infração 9) e de R\$4.075,27 para R\$2.709,05 (infração 10), decorre de provas materiais acostadas aos autos, que afastam a exigência do ICMS normal e ICMS-ST, visto que as notas fiscais denegadas devem ser escrituradas nos livros fiscais próprios, mas não devem ser computadas para efeito de pagamento do imposto. Por isso, fica mantida a Decisão pela Procedência em Parte das infrações 9 e 10.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício.

No que se refere ao Recurso Voluntário, observo que foi reapresentado na sua quase totalidade os argumentos defensivos que foram apreciados na Decisão ora recorrida.

Quanto o pedido de prejudicial de mérito de decadência, pela aplicação do disposto no art. 150, § 4º do CTN, com relação às ocorrências até 16/06/10, relativo aos fatos geradores constantes das infrações 8, 11 e 12 observo que conforme apreciado na Decisão ora recorrida.

A infração 8 decorre de falta de retenção e recolhimento do ICMS-ST devido, portanto não houve

pagamento ou recolhimento a menos do imposto a ser homologado, com aplicação do prazo de cinco anos contado do fato gerador, conforme previsto no art. 150, § 4º, do CTN. Consequentemente, não havendo a antecipação do pagamento, o prazo inicial será contado a partir do primeiro dia do ano seguinte em que o lançamento deveria ter sido efetuado, conforme previsto no art. 173, I, do CTN. Este posicionamento é assente nas decisões deste Conselho.

Já as infrações 11 e 12, acusa aplicação de multa por descumprimento de obrigações acessórias (falta de registro de entrada de mercadorias na escrita fiscal), o que afasta a aplicação do disposto no art. 150, §4º, do CTN, e remete para o disposto no art. 173, I, do CTN.

Dessa forma, fica rejeitado o pedido de prejudicial de mérito de Decadência.

Quanto ao pedido de que seja declarada a suspensão de exigibilidade do crédito tributário, conforme apreciado na Decisão da primeira instância, nos termos do art. 206 do CTN, a exigibilidade do crédito tributário na esfera administrativa ocorrerá após o trânsito em julgado no CONSEF.

Quanto ao pedido de que seja realizada perícia ou diligência, para comprovar fatos alegado, observo que o art. 150, I do RPAF/BA, define que a diligência deve ser realizada para se cumprir uma exigência processual ou investigar a respeito do mérito da questão, e consiste na pesquisa, sindicância, exame, vistoria, levantamento, informação, cálculo ou qualquer outra providência que vise à elucidação da matéria suscitada, que não requeiram conhecimento técnico especializado. Nesta situação específica o pedido formulado, objetiva verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que são de posse do requerente e cuja prova poderia ter sido por ele juntada aos autos, o que não ocorreu, motivo pelo qual fica indeferida, nos termos do art. 147, I, “b” do mencionado diploma legal.

Da mesma forma, consoante o art. 147, inciso II, “b”, do RPAF/99, fica indeferido o pedido formulado para realização de perícia fiscal, por considerá-la desnecessária, em vista das provas produzidas nos autos, visto que art. 150, II do RPAF/BA, estabelece que deva ser determinada para esclarecer fatos, por pessoa que tenha reconhecida habilidade ou experiência técnica na matéria questionada. Na situação presente foram juntados ao processo cópias de demonstrativos relacionando documentos fiscais escriturados e não escriturados nos livros do estabelecimento autuado e não há necessidade de requisitar laudo *“por pessoa com reconhecida experiência técnica na matéria questionada”* para fornecer opinião. Por isso, fica indeferida.

No mérito, quanto à infração 1, o recorrente reapresentou o argumento defensivo de que aplicou alíquota inferior à prevista na legislação, mas emitiu notas fiscais “complementares”.

Conforme apreciado na Decisão proferida na primeira instância e apreciado no Recurso de Ofício, foram afastados os valores exigidos relativos às notas fiscais complementares que foram comprovadas o que reduziu o débito de R\$29.850,89 para R\$1.783,63.

Pelo exposto, não tendo apresentado qualquer prova contra os valores mantidos na Decisão ora recorrida, deixo de acolher tal argumento por falta de provas.

No tocante a infração 2, o recorrente alega que o ICMS destacado a menos da Nota Fiscal nº 72488 foi complementado na Nota Fiscal nº 77221 (fl. 248).

Conforme apreciado na Decisão ora recorrida (fl. 339), o valor exigido relativo à Nota Fiscal nº 72488 foi acolhido, remanescedo o exigido *“relativo à Nota Fiscal nº 72478 que o autuado não apresentou qualquer fato modificativo”*.

Como não foi apresentado qualquer prova ou argumento de direito em contrário ao que foi decidido, fica mantido a exigência do valor remanescente de R\$328,72 na infração 2.

Quanto às infrações 3, 4 e 5, o recorrente argumenta que as omissões apuradas de saída e entrada referem-se a erro contábil, por ter sido computado no inventário mercadoria que se encontrava em trânsito e que só foram escrituradas a nota fiscal em momento posterior no livro REM.

Conforme apreciado na Decisão proferida pela 6ª JJF, a escrituração dos livros fiscais deve ser

feita com base nos documentos relativos às operações ou prestações realizadas pelo contribuinte, (art. 319 do RICMS/97), com registro das entradas das mercadorias nos livros fiscais (REM) e apuração dos estoques das mercadorias (Registro de Inventário) que efetivamente deram entrada no estabelecimento, podendo indicar mercadorias “em trânsito” ou em “poder de terceiros” (art. 330, §2º, do RICMS/97).

Logo, concluo que o recorrente apenas reapresentou os argumentos apresentados na defesa, sem apresentar qualquer prova consistente capaz de elidir a exigência fiscal relativo às infrações 3 e 5, bem como da fundamentação da Decisão ora recorrida.

Ressalto ainda que a alusão da quantidade consignada na Nota Fiscal nº 21771 (fl. 250), não faz prova com relação às omissões apuradas nas infrações 3 e 5. A mencionada nota fiscal foi emitida em 01/11/12 e os demonstrativos indicam que em relação aos exercícios de:

2010: indica omissão de entrada de 4680 unidades do produto CAL PINTURA DOLO ITAÚ-8 KG.

Porém, na infração 3 não exigido ICMS relativo omissão de entrada e sim de omissão de saída, conforme demonstrativo à fl. 71 relativo a outros produtos;

A) 2011: no ano que foi emitida a mencionada nota fiscal (novembro/11), foi também exigido omissão de saída (fl.72), relativo a outros produtos na infração 3.

B) 2012: envolve a infração 4 (omissão de entrada), na qual foi exigido o ICMS devido por responsabilidade solidária relativo à aquisição de mercadorias sem documentação fiscal e infração 5, referente ao ICMS-ST devido em função da mercadoria ser enquadrada no regime de substituição tributária, observo que o demonstrativo de fl. 85, no qual foi exigido ICMS no valor de R\$6.728,61 (infração 4) e R\$2.978,88 (infração 5), não foi computado na base de cálculo qualquer valor relativo ao produto Cal Pintura dolo-Itau 8 Kg. Logo, não procede a alegação.

Conforme informação fiscal à fl. 278, o não registro da Nota Fiscal de Entrada de nº 21771 implicou apenas na aplicação da multa de 10% na infração 10, que será objeto da apreciação em momento posterior.

Saliento que na Decisão proferida foi excluído os valores relativo a nota fiscal que foi denegada pelo Fisco (fls. 287, 2978 e 299 – julgamento à fl. 340), o que implicou na redução do débito de R\$6.728,61 para R\$5.855,41.

Pelo exposto, não foi apresentado qualquer argumento capaz de modificar a Decisão em relação às infrações 3, 4 e 5.

No tocante às infrações 6, 7, 8 e 10 (diferença de alíquota; falta de retenção e retenção a menos), o recorrente alega:

- a) Decadência de parte do valor exigido (infração 8);
- b) O ICMS-ST exigido foi recolhidos por quem lhe vendeu as mercadorias, e não pode ser exigido novamente (bitributação);
- c) No cálculo do ICMS-ST foi aplicado MVA de 37%, quando a correta é de 35% (infração 7).
- d) As Notas Fiscais nºs 63450, 63451, 63452, 63454, 63455, 63456, 63458, 63459, 63460, 63461 e 63462 (2010), 100955 (2011), e nºs 134540, 134661, 134720, 134853, 135329 e 135335 (2012) “foram denegadas”.

No que se refere a prejudicial de mérito da Decadência, já foi apreciado preliminarmente.

No que se refere à infração 6, que acusa falta de pagamento do ICMS da diferença de alíquota, nas aquisições interestaduais de bens destinados ao ativo fixo do estabelecimento, não foi apresentado qualquer argumento de direito ou prova em contrário, motivo pelo qual deve ser mantida a exigência fiscal.

Quanto à alegação de que o tributo foi recolhido em operação anterior, a 4ª JJF fundamentou que “A impugnante não traz nenhum argumento específico para a infração, que é tratada

*conjuntamente com as infrações 07, 08 e 10”.*

Portanto, em se tratando de operações com mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária (argamassa - art. 353, II do RICMS/97), entendo que diante da fundamentação contida na Decisão ora recorrida, caberia ao sujeito passivo apresentar prova de que ocorreu pagamento do ICMS-ST em fase anterior (retenção) ou por ele próprio no momento da entrada da mercadoria no estabelecimento (antecipação). Como não foi apresentado qualquer prova quanto ao que foi alegado, fica mantida a exigência do ICMS-ST pela falta de retenção nas operações de saídas de mercadorias comercializadas (infrações 7, 8 e 10).

Com relação à MVA de 37%, ressalto que na infração 7, conforme apreciado no Recurso de Ofício, o débito foi reduzido de R\$19.397,74 para R\$3.665,07 tendo em vista que a MVA prevista até 31/03/12 (art. 353, II, item “16.6”, do RICMS/97) era de 35% e não a aplicada pela fiscalização de 37%.

Da mesma forma, com relação ao argumento de que não foram consideradas as NFe denegadas pelo Fisco nas infrações 9 e 10, saliento que conforme apreciado no Recurso de Ofício, as autuantes nos demonstrativos refeito às fls. 297 a 299, excluíram os valores relativo às notas fiscais denegadas (nºs 63450, 63451, 63452, 63454, 63455, 63456, 63458, 63459, 63460, 63461, 63462, 100955, 134540, 134661, 134720, 134853, 135.329 e 135335), o que implicou na redução do débito de R\$26.301,49 para R\$19.233,86 (infração 9) e de R\$4.075,27 para R\$2.709,05 (infração 10).

Assim sendo, tendo a 6ª JJF acolhido os demonstrativos refeitos na Decisão ora recorrida, não tem qualquer procedência a reapresentação dos argumentos defensivos no Recurso interposto.

Por tudo que foi exposto, não foram apresentados qualquer argumento ou prova de direito capaz de modificar o julgamento com relação às infrações 6, 7, 8 e 10.

Por fim, com relação à infração 12, o recorrente argumentou apenas que ocorreu materialização da decadência de parte dos valores exigidos (fevereiro a maio de 2010). Como esta prejudicial de mérito já foi apreciada e não acolhida nas preliminares, fica mantida.

No que tange ao argumento de que as multas aplicadas de 60%, 70%, 100% e 150% são desproporcionais e confiscatórias, observo que as mesmas são previstas no art. 42, II, III e V da Lei nº 7.014/96, portanto é legal. Além disso, conforme indicado no Demonstrativo do Débito (fls. 8/13), se atendido as condições estabelecidas no art. 45-A do mencionado diploma legal, as multas aplicadas podem ter redução de até 100%. De certa forma, a depender da atitude tomada pelo estabelecimento autuado perante a infração que lhe é imputada, pode não haver ônus da multa aplicada, ou ônus menor do que o indicado no Auto de Infração.

Com relação à alegação de que a multa de caráter confiscatório é inconstitucional, ressalto que de acordo com o artigo 167, inciso I, do RPAF/BA (Decreto nº 7.629/99), não se inclui na competência deste órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO dos Recursos de Ofício e Voluntário.

## **VOTO DIVERGENTE**

Em que pese o brilhante voto do Conselheiro Relator, peço *venia* para adentrar, de ofício, na questão da decadência do direito de constituição do crédito tributário em relação ao presente PAF.

Compulsando os autos, vejo que no caso em tela, houve a decadência do direito do Fisco de constituição do crédito tributário conforme o art. 150, §4º do CTN, pois, observo que parte dos fatos geradores ocorreu em 2010 e a autuação somente fora lançada e científica ao Contribuinte em 16.06.2015, ou seja, cinco anos após alguns dos fatos geradores.

Para decidir sobre essa questão, faz-se necessário tecer uma reflexão sobre a edição da Súmula Vinculante nº 08 e o Parecer exarado pelo ilustre Procurador Geral do Estado da Bahia, em decorrência da diligência suscitada por este CONSEF.

Pois bem, 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”.*

Primeiramente ressalto que a redação dada ao verbete sumular não ajuda o intérprete a reconhecer o extraordinário alcance e dimensão dessa nova norma jurídica inserida no sistema legal brasileiro. A princípio, a referida manifestação do STF unicamente expurga do ordenamento jurídico, por vício de inconstitucionalidade, os citados artigos de matéria previdenciária. Entretanto, somente após uma leitura atenta e diante de uma reflexão profunda dos fundamentos que levaram a edição desta posição jurisprudencial importante, é que podemos entender como todo o sistema tributário nacional foi alterado de forma indelével.

Após uma análise mais apurada dos seus fundamentos, entendo que a verdadeira questão de fundo neste posicionamento do Supremo Tribunal Federal é o estabelecimento da competência legislativa e o tipo de norma legal adequada para prever a aplicação dos institutos da decadência e prescrição. Da leitura dos votos dos Recursos Extraordinários que embasaram o entendimento Sumular Vinculante nº 8 (RE's 556664-1, 560626-1, 559943-4, dentre outros), fica constatado com plena nitidez que o STF conclui que a prescrição e a decadência só podem ser disciplinadas por Lei Complementar de âmbito nacional, vez que são institutos gerais do direito tributário.

A ementa do Recurso Extraordinário nº 556.664/RS é lapidar e resume toda a essência da debatida Súmula, por isso, vale transcrevê-la, *in litteris*:

*“EMENTA: PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. MATÉRIAS RESERVADAS A LEI COMPLEMENTAR. DISCIPLINA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. INCONSTITUCIONALIDADE DOS ARTS. 45 E 46 DA LEI 8.212/91 E DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 5º DO DECRETO-LEI 1.569/77. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVÍDO. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. I. PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR. As normas relativas à prescrição e à decadência tributárias têm natureza de normas gerais de direito tributário, cuja disciplina é reservada a lei complementar, tanto sob a Constituição pretérita (art. 18, § 1º, da CF de 1967/69) quanto sob a Constituição atual (art. 146, b, III, da CF de 1988). Interpretação que preserva a força normativa da Constituição, que prevê disciplina homogênea, em âmbito nacional, da prescrição, decadência, obrigação e crédito tributários. Permitir regulação distinta sobre esses temas, pelos diversos entes da federação, implicaria prejuízo à vedação de tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente e à segurança jurídica. II. DISCIPLINA PREVISTA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. O Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966), promulgado como lei ordinária e recebido como lei complementar pelas Constituições de 1967/69 e 1988, disciplina a prescrição e a decadência tributárias. III. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES. As contribuições, inclusive as previdenciárias, têm natureza tributária e se submetem ao regime jurídico-tributário previsto na Constituição. Interpretação do art. 149 da CF de 1988. Precedentes. IV. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVÍDO. Inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição de 1988, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei 1.569/77, em face do § 1º do art. 18 da Constituição de 1967/69. V. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO. SEGURANÇA JURÍDICA. São legítimos os recolhimentos efetuados nos prazos previstos nos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91 e não impugnados antes da data de conclusão deste julgamento. (RE 556664 / RS-RIO GRANDE DO SUL / RECURSO EXTRAORDINÁRIO / Relator(a): Min. GILMAR MENDES / Julgamento: 12/06/2008 / Órgão Julgador: Tribunal Pleno)” (grifo nosso)*

Diante deste inequívoco pronunciamento, está claro que, em nome da equidade e da segurança jurídica, a determinação do Supremo Tribunal Federal, via Súmula Vinculante nº 8, é no sentido de que **somente o CTN pode prever prazos prespcionais e decadenciais em torno de matéria tributária**. Deste modo, não cabe ao COTEB versar sobre tais assuntos, por se tratar de matérias reservadas a Lei Complementar, segundo mandamento constitucional e interpretação do próprio Supremo.

Na inteligência dessa jurisprudência vinculante, permitir regulação distinta por parte de cada ente da federação, implicaria um verdadeiro ataque aos princípios da isonomia e da segurança jurídica. Portanto, se faz necessária que a regulação desses temas tributários tenha âmbito nacional, sob a égide de uma única norma, qual seja: o CTN.

Deste modo, tecidas as considerações acerca dos reflexos advindos da decisão do STF, entendo que a aplicação do COTEB para fins de estabelecimento do início da contagem do prazo decadencial não se coaduna com o quanto disposto na própria Constituição Federal e no quanto estabelecido nos fundamentos da Súmula Vinculante nº 8 do STF.

Por seu turno, também devemos analisar a ressalva do início do §4º do art. 150, de que supostamente instituiria uma permissão legal para fixação de prazo diverso de decadência em outra lei, conforme suscitou a i. Procuradora no seu parecer.

A meu ver, para solucionar essa celeuma, devemos fazer uma interpretação jurídica com referência a dois aspectos relevantes na análise desta questão: a) a de que o CTN é anterior à promulgação da Constituição Federal de 1988, ou seja, aquele Código deve se adequar aos mandamentos constitucionais e, b) a de que o entendimento esposado pelo STF, com a edição desta Súmula Vinculante, não permite o regramento de institutos gerais de direito tributário por outras normas, a não ser a Lei Complementar prevista na própria Constituição Federal, afastando automaticamente a ressalva disposta no texto original do Código Tributário, parte, que eu entendo, não fora recepcionada pela Carta Magna.

Em outras palavras, não podemos nos ater a uma interpretação literal do disposto no §4º do artigo 150 do CTN e assim conceder uma permissão aos legisladores infraconstitucionais, eis que, tal atitude esta em flagrante desacordo com a exegese do texto da Carta Magna de 1988 e a interpretação do STF quando da expedição deste juízo Sumular. Caso contrário, é impossível falar em preservação da equidade e da segurança jurídica, princípios centrais e sustentadores da decisão vinculante do Tribunal Superior.

Ora, como a Súmula Vinculante declarou a inconstitucionalidade dos artigos de uma lei de natureza tributária, no caso, os art. 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, que tinham como fundamento de existência legal o mesmo mandamento do art. 150, §4º, primeira parte do CTN, então, *mutatis mutandis*, verificada a inconstitucionalidade dos referidos artigos por falta competência material, fica afastada a aplicação da mesma permissão legal do §4º para as outras normas de natureza tributária, de todos os entes da federação, instituidora de qualquer tributo. Isso nada mais é do que uma consequência lógica/jurídica inegável e inexorável, com aplicação e abrangência em relação à lei criadora de qualquer tributo, seja a lei do ICMS, ISS, IPI, etc.

Salta aos olhos que para o STF não cabe a nenhuma norma, de nenhum ente federativo, instituidora de qualquer tributo, regulamentar os institutos gerais de direito tributário, reservados pela Constituição Federal ao alvitre exclusivo de Lei Complementar, de âmbito nacional.

Porém, antes de fechar o raciocínio sobre a Súmula Vinculante nº 08, é necessário fazer breves comentários em relação à Resposta da Consulta sobre o Procedimento de Uniformização de Orientação Jurídica, elaborada pela PGE/PROFIS, de lavra do então Procurador Geral do Estado da Bahia, o Sr. Rui Moraes Cruz.

Quadra apontar que, infelizmente, a Resposta concedida não aborda de maneira abalizada a questão principal para a solução dessa lide. Vejo que a d. PGE não fundamenta a sua posição quanto à possibilidade da aplicação ou não do COTEB, levando-se em conta o posicionamento do STF, mas tão somente expõe uma negativa de reabertura de debate, mantendo um posicionamento antigo, sob a égide de outras luzes que não mais existem. Em outras palavras, entendo que não houve o aprofundamento e a reflexão necessários que cabem no trato da questão da decadência e da prescrição, assuntos modificados após o pronunciamento do STF.

Em que pese o zelo sempre expedito por este órgão nos debates da matéria, devido à importância da questão em si, com consequências tributárias, administrativas e políticas práticas para o Povo e o Estado da Bahia, sinto que a falta de um posicionamento fundamentado, inequívoco e suficientemente claro deixou de trazer a imprescindível segurança jurídica para os administrados e para os contribuintes deste Estado.

Ademais, a Resposta prestada pela PGE formalmente responde à Diligência solicitada pelo CONSEF, mas não esclarece em nenhum aspecto, o posicionamento a ser seguido nas situações iguais esta, vivida nos autos.

Dest'arte, apreendo que a única manifestação valiosa da Resposta, exarada pelo Procurador Geral do Estado, o Sr. Rui Moraes Cruz, é a indicação da necessidade de alteração do Código Tributário do Estado da Bahia (COTEB) para afastar divergências entre este e o Código Tributário Nacional. Pela importância dessa sugestão, transcrevo tal passagem:

*“Não obstante, tendo em vista o conteúdo das discussões sobre a matéria em comento, acolho a sugestão manifestada pela i. Procuradora Chefe em exercício no despacho de fls. 187/188, 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 prazo estabelecidos entre a legislação estadual e as normas gerais constantes do CTN.”*

Ora, se há necessidade de alteração, é sinal de que tal norma não é adequada para a solução e regulação das situações jurídicas tributárias realizadas dentro do Estado da Bahia! Salvo melhor juízo, a sugestão proposta parece indicar, com grande clareza e veemência, a necessidade de alinhamento da legislação estadual com o CTN, o que reforça a tese de que o prazo decadencial deve ser aquele estabelecido pelo Código Tributário Nacional, lei de âmbito nacional, consoante inteligência da Súmula Vinculante nº 08.

Nesse contexto, devo lembrar que uma Súmula Vinculante tem poder impositivo, tudo em razão do seu caráter e efeito vinculante 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, uma vez que as questões gerais de matéria tributária só podem ser dispostas em lei específica, ditada pela Constituição Federal.

Por fim, com a patente alteração de paradigma ocorrida, tenho como certa a assertiva de que não podemos mais seguir a ‘antiga’ jurisprudência desse Conselho, que abraçava entendimento diferente sobre a possibilidade do regramento da decadência e da prescrição.

Agora, após a edição da Súmula em debate, com a legislação sob novo enfoque, devemos repensar nosso entendimento para adequá-lo à nova realidade jurídica, imposta pelo STF, mas de forma alguma aplicá-la como anteriormente se fazia (com base no COTEB ao invés do CTN), como opinou a PGE/PROFIS, sob pena de prejudicar o próprio erário estadual, ante a flagrante inconstitucionalidade do regramento estadual e de se afastar do princípio da eficiência (art. 37, caput da CF), pois, nos tempos atuais, em plena era digital, 5 anos é tempo mais que suficiente para que o Fisco lance ou perquira qualquer soma a título de tributo.

Ressalto que, se levada à questão ao Poder Judiciário, o Estado arcará com enormes ônus sucumbências, que serão pagos pelas futuras gerações e administrações, desperdiçando dinheiro público do Povo baiano.

Tecidas as considerações acerca da impossibilidade da aplicação do COTEB na regulação de matérias gerais de direito tributário, por não ser a norma prevista na CF/88, resta saber quando devemos aplicar o regramento do CTN no ICMS.

Como sabido, o Código Tributário tem dois artigos dispondo sobre a decadência: o art. 150, §4º, para lançamento por homologação, e; o art. 173, I, para lançamentos de ofício. Consequentemente, para sabermos qual regramento deve ser usado, temos que definir de maneira segura, quando estamos diante de um lançamento por homologação e quando estamos diante de um lançamento de ofício.

Primeiramente, vale transcrever os artigos 150, §4º e 173, I do CTN:

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

(...)

*§ 4º Se a lei não fixar prazo 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, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”*

(...)

*“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

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

Depois, devemos observar as normas e o entendimento jurisprudencial dominante do STJ para definir quando é caso de lançamento por homologação e de ofício. Nessa esteira, o COTEB, numa reprodução do artigo 150, do CTN, assim entende o que seria o lançamento por homologação, consoante o teor do seu art. 107-B:

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

Sobre a diferenciação dos lançamentos, o STJ já pacificou seu entendimento no sentido de que lançamentos por homologação seriam aqueles que os sujeitos passivos têm o dever de antecipar o pagamento do ICMS sem que haja prévio exame por parte da autoridade administrativa, sendo aplicável, nestes casos, o quanto disposto no art. 150, §4º do CTN, ou seja, a regra da decadência após 5 anos da ocorrência do fato gerador.

Podemos trazer à baila, a decisão do Agravo Regimental no Recurso Especial 117291 do Rio Grande do Sul, de relatoria do Ministro Benedito Gonçalves, que muito bem expõe o entendimento consolidado do STJ:

**“EMENTA - PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOR. DECADÊNCIA. APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CTN. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. ART. 20, § 4º, E 21, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC.**

*1. Agravo regimental no recurso especial em que se discute o prazo para a constituição de crédito tributário remanescente de ICMS, no caso em que ocorre o pagamento a menor do tributo.*

*2. Nos tributos cujos sujeitos passivos têm o dever de antecipar o pagamento sem que haja prévio exame da autoridade administrativa, caso se apure saldo remanescente, a Fazenda deverá constituir-lo no prazo de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, sob pena de ocorrer a extinção definitiva do crédito, nos termos do parágrafo 4º do art. 150 do CTN. Precedentes: AgRg no REsp 1.152.747/MG, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 22/2/2011; AgRg no REsp 1.192.933/MG, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 11/2/2011; AgRg no REsp 1.182.862/RS, Rel. Ministro Hamilton Carvalhido, Primeira Turma, DJe 2/2/2011.*

*3. Ademais, a Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 973.733/SC, realizado nos termos do art. 543-C e sob a relatoria do Ministro Luiz Fux, sedimentou 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.*

*4. Honorários advocatícios fixados em 0,5% sobre o valor atualizado da causa, nos termos do art. 20, § 4º e 21, § 1º, do CPC.*

*5. Agravo regimental não provido.*

*(AgRg no REsp 1172391 / RS / AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL 2009/0249482-0 / Relator(a) Ministro BENEDITO GONÇALVES (1142) / Órgão Julgador T1 - PRIMEIRA TURMA Data do Julgamento: 04/08/2011 / Data da Publicação/Fonte DJe 10/08/2011”*

Entretanto, mesmo a despeito do entendimento consagrado do STJ de que qualquer pagamento efetuado a título de tributo já afirmaria a natureza jurídica do lançamento para a espécie por

homologação, vislumbro, com a devida *venia*, que tal definição é extremamente fluida, sem delinear a necessária segurança jurídica que a situação impõe.

Pois bem, deixar a configuração do lançamento tributário e a ocorrência da decadência ao alvitre do contribuinte não é a melhor resposta diante do ordenamento jurídico. Trilhando esse equivocado entendimento do Superior Tribunal de Justiça, o sujeito ativo poderia ‘ganhar’ um ano a menos de decadência com o pagamento de apenas 0,01 (hum centavo)! Trata-se de uma situação teratológica, que não se coaduna com os princípios constitucionais da legalidade e da segurança jurídica.

Desse modo, percebo que a caracterização deve advir da lei, caso a caso.

No caso do ICMS, em regra, vislumbro que a sua apuração é mensal, com lançamento feito pelo próprio contribuinte e a devida homologação posterior, dos cálculos e do pagamento efetuado, pela autoridade administrativa pertinente.

Diante desse quadro legal, assegurado que: (i) a regra do ICMS é o lançamento por homologação, sendo exceção o lançamento de ofício, v.g., nos casos de lançamento por presunção do art. 4º, §4º da Lei nº 7.014/96; e (ii) entendendo que somente o CTN pode regulamentar as normas gerais de direito, por mandamento constitucional e aplicação da SV. 08 nos seus fundamentos; concluo que o prazo a ser observado nos lançamentos do ICMS por homologação é aquele previsto no art. 150, §4º do CTN, ou seja, 5 (cinco) anos após o dia de ocorrência do fato gerador.

Por tudo exposto, concluo que as ocorrências datadas antes de 16.06.2010 não mais poderão ser exigidas pelo Fisco da Bahia, porquanto alcançadas pela decadência, prevista no artigo 150, §4º do CTN.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 279465.0013/15-1, lavrado contra **VOTORANTIM CIMENTOS N/NE S/A. (CIMENTO NASSAU)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$300.174,37**, acrescido das multas de 60% sobre R\$131.526,64, 100% sobre R\$165.938,68 e 150% sobre R\$2.709,05, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “a”, “e” e “f”, III e V, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$3.930,76**, previstas nos incisos IX e XI, do mesmo diploma legal citado, com os acréscimos moratórios estabelecidos na Lei nº 9.837/05.

**VOTO VENCEDOR** (Quanto a preliminar de mérito de Decadência) – Conselheiros: Eduardo Ramos de Santana, Paulo Danilo Reis Lopes e Rubens Bezerra Soares.

**VOTO DIVERGENTE** (Quanto a preliminar de mérito de Decadência) – Conselheiros(as): Rodrigo Lauande Pimentel e Laís de Carvalho Silva.

Sala das Sessões do CONSEF, 20 de setembro de 2015.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – RELATOR

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL – VOTO DIVERGENTE  
(Preliminar de mérito de decadência)

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS