

PROCESSO - A. I. Nº 110427.0010/13-5
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e F S VASCONCELOS E CIA. LTDA. (LOJAS MAIA – LOJAS MAGAZINE LUIZA)
RECORRIDOS - F S VASCONCELOS E CIA. LTDA. (LOJAS MAIA – LOJAS MAGAZINE LUIZA) e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0105-03/16
ORIGEM - INFRAZ ITABUNA
PUBLICAÇÃO - INTERNET 06/06/2017

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0100-11/17

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** MERCADORIAS ADQUIRIDAS COM PAGAMENTO DO IMPOSTO POR ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. INFRAÇÃO 01. É vedado ao contribuinte creditar-se do imposto relativo à aquisição ou à entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento, quando a operação de aquisição tiver sido efetuada com pagamento do imposto por antecipação ou substituição tributária. **b)** FALTA DE APRESENTAÇÃO DO DOCUMENTO FISCAL COMPROBATÓRIO DO DIREITO AO CRÉDITO. INFRAÇÃO 02. O autuado apresentou os comprovantes do direito ao crédito. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. CUPONS FISCAIS. DIFERENÇAS NO CONFRONTO ENTRE OS VALORES INFORMADOS POR ADMINISTRADORAS E OS LANÇADOS NOS DOCUMENTOS FISCAIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. INFRAÇÃO 05. 3. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. **a)** EXERCÍCIOS DE 2008 E 2010. INFRAÇÃO 06. **b)** EXERCÍCIO DE 2009. INFRAÇÃO 07. Não há exigência em duplicidade relativa ao valor remanescente na infração 05, de R\$692,90, conforme revisão de fls. 977/978, e aqueles das infrações 06 ou 07, pois o primeiro resulta da presunção legal do art. 4º, § 4º da Lei nº 7.014/1996, sendo indeterminadas as mercadorias objeto da omissão, e os últimos da efetiva constatação da falta de registro de saídas tributáveis específicas e determinadas, apurada mediante levantamentos quantitativos de estoques. Prejudicial de decadência parcialmente acolhida (infração 1). Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime. Recurso Voluntário **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício, em razão de a Decisão proferida por meio do Acórdão da 3ª JJF nº 0105-03/16 ter desonerado o sujeito passivo de parte do débito que lhe foi imputado, consoante determina o art. 169, I, “a” do RPAF-BA/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia; Decreto nº 7.629/1999), e de Recurso Voluntário, interposto pelo contribuinte com respaldo no art. 169, I, “b” do citado Regulamento.

O Auto de Infração foi lavrado no dia 18/12/2013 para exigir crédito tributário no valor histórico de R\$488.230,71, sob a acusação do cometimento de 08 (oito) irregularidades, assim discriminadas

pelo órgão julgador de primeira instância, *in verbis*:

"*Infração 01 – 01.02.41: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque a mais nos documentos fiscais, nos meses de janeiro a setembro de 2008; julho, setembro, outubro e dezembro de 2009; janeiro, fevereiro, abril a dezembro de 2010. Valor do débito: R\$8.926,33. Multa de 60%.*

Consta, ainda, que se refere às entradas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária (aparelhos celulares, chips e bicicletas), com fase de tributação encerrada, cujas notas fiscais de entradas consta destaque indevido de ICMS, com os respectivos créditos lançados na escrita fiscal.

Infração 02 – 01-02-42: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito. Créditos fiscais utilizados na coluna "Outros Créditos" do livro Registro de Apuração do ICMS, a título de Transferência de Crédito, cuja documentação comprobatória, apesar de solicitada através de intimação específica nesse sentido, não foi apresentada à fiscalização. Meses de junho a dezembro de 2008; abril, maio, junho, outubro e novembro de 2009; maio e junho de 2010. Valor do débito: R\$149.348,90. Multa de 60%.

Infração 03 – 06.01.01: Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias de outras unidades da Federação, destinadas ao ativo fixo do estabelecimento, nos meses de outubro e dezembro de 2008; fevereiro, setembro e dezembro de 2009. Valor do débito: R\$84,25. Multa de 60%.

Infração 04 – 02-01-03: Falta de recolhimento do ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. Transferências de mercadorias do ativo immobilizado para estabelecimentos situados em outras unidades da Federação, sem débito do ICMS correspondente, nos meses de abril de 2009 e fevereiro de 2010. Valor do débito: R\$856,89. Multa de 60%.

Infração 05 – 05.08.01: Omissão de saída de mercadoria tributada apurada por meio de levantamento de venda com pagamento em cartão de crédito ou de débito em valor inferior ao fornecido por instituição financeira e administradora de cartão de crédito, nos meses de janeiro a dezembro de 2008; janeiro a julho de 2009; fevereiro, março, outubro a dezembro de 2010. Valor do débito: R\$272.633,89. Multas de 70% e 100%.

Infração 06 – 04.05.01: Falta de recolhimento do ICMS relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques, nos exercícios de 2008 e 2010. Valor do débito: R\$37.644,57. Multas de 70% e 100%.

Consta, ainda, que também foi apurada nos referidos exercícios, omissão de entradas, prevalecendo a omissão de saídas por representar maior valor em expressão monetária.

Infração 07 – 04.05.02: Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadoria em valor inferior ao das saídas efetiva omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques, no exercício de 2009, levando-se em conta para o cálculo do imposto, o maior valor monetário, o das saídas tributadas. Valor do débito: R\$17.815,88. Multa de 70%.

Infração 08 – 16.04.01: Deixou de apresentar livros fiscais, quando regularmente intimado. Falta de apresentação do livro RUDFTO, Cupons Fiscais relativos ao mês de dezembro de 2010. Multa de R\$920,00."

Julgadas procedentes as infrações 1, 3, 4, 7 e 8, parcialmente procedentes as de números 5 e 6 e improcedente a de nº 2.

A Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia 25/05/2016 e decidiu pela Procedência Parcial por unanimidade (fls. 1.153 a 1.172), nos termos a seguir transcritos:

"VOTO

O defendente apresentou preliminar de decadência, alegando que se trata de cobrança do ICMS, referente aos exercícios de 2008, 2009 e 2010, e parte do suposto crédito tributário não poderia ter sido objeto de lançamento por encontrar-se extinto pela decadência.

Afirma que o ICMS é um tributo sujeito ao lançamento por homologação, está sujeito ao prazo decadencial previsto no § 4º, do art. 150, do Código Tributário Nacional. Ressalta que o entendimento mencionado nas razões de defesa já foi reiteradamente firmado pelos diversos Tribunais Superiores, resultando, inclusive, na Súmula Vinculante no 08, do Supremo Tribunal Federal.

O § 4º estabelece que, "se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação". Neste caso, a contagem do prazo de decadência é a partir do fato gerador do tributo.

Por outro lado, de acordo com o art. 173, I do CTN, “o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”.

O entendimento que vem prevalecendo é no sentido de que “o lançamento por homologação seria aquele em que o sujeito passivo tem o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, sendo aplicável a regra do art. 150, § 4º, do CTN, ou seja, o referido dispositivo aplica-se aos casos em que haja algum pagamento a ser homologado, de acordo com a apuração feita pelo contribuinte.

Observo que em relação ao débito não declarado e não pago, aplicam-se as disposições constantes do art. 173, I, do CTN, e neste caso, o prazo decadencial tem início no primeiro dia do exercício seguinte em que o lançamento de ofício poderia ter sido realizado, haja vista que, sem qualquer pagamento não há o que ser homologado.

Considerando que no levantamento fiscal se apura imposto não declarado e não pago, o que implica dizer que não há pagamento a ser homologado, neste caso, se aplica a regra estabelecida no art. 173, inciso I do CTN.

No caso em exame, foi apurado imposto por meio de levantamento fiscal relativo ao exercício de 2008, concluindo-se o prazo para constituição do crédito tributário até 31/12/2013. Como o presente Auto de Infração foi lavrado em 18/12/2013, resta evidente que não se operou a decadência.

Quanto à alegação defensiva de que há necessidade da realização de perícia e diligência por estranho ao feito, fica indefrido o pedido com base no art. 147, inciso I e II, do RP AF/99, tendo em vista que a prova pretendida não depende do conhecimento especial de técnicos, sendo desnecessária em vista de outras provas produzidas. Ademais, por determinação deste órgão julgador, foram realizadas diligências pelo autuante para exclusão de valores comprovados e elaboração de novos demonstrativos, e foi dado conhecimento ao contribuinte quanto ao resultado das mencionadas diligências.

No mérito, a primeira infração trata da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque a mais nos documentos fiscais, nos meses de janeiro a setembro de 2008; julho, setembro, outubro e dezembro de 2009; janeiro, fevereiro, abril a dezembro de 2010.

De acordo com a descrição dos fatos, o imposto exigido se refere à utilização de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por substituição tributária. São mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária (aparelhos celulares, chips e bicicletas), com fase de tributação encerrada, cujas notas fiscais de entradas consta destaque indevido de ICMS, com os respectivos créditos lançados na escrita fiscal.

O defensor alegou que se pode verificar através do exame do corpo das notas fiscais, que os emitentes destacaram e recolheram o imposto aos cofres públicos estaduais exatamente nos valores creditados pelo autuado. Sendo assim, entende que não pode ser considerada indevida a utilização do referido crédito. Afirma que, se a Nota Fiscal de entrada traz um determinado crédito destacado, o destinatário tem o direito constitucional de se creditar desse valor, pois o mesmo já foi objeto de recolhimento ao Erário Estadual.

Conforme estabelece o art. 97, inciso IV, alínea “b” do RICMS/BA, vigente à época dos fatos, é vedado ao contribuinte creditar-se do imposto relativo à aquisição ou à entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento, quando a operação de aquisição tiver sido efetuada com pagamento do imposto por antecipação ou substituição tributária, ressalvadas as disposições expressas de manutenção de crédito.

Por outro lado, o art. 356 do mesmo RICMS/97, estabelece: “Ocorrido o pagamento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, ficam desoneradas de tributação as operações internas subsequentes com as mesmas mercadorias, sendo, por conseguinte, vedada, salvo exceções expressas, a utilização do crédito fiscal pelo adquirente, extensiva essa vedação ao crédito relativo ao imposto incidente sobre os serviços de transporte das mercadorias objeto de antecipação ou substituição tributária”.

Portanto, não se trata da falta de aplicação do princípio da não cumulatividade, como entendeu o defensor, haja vista que, estando as mercadorias com fase de tributação encerrada, é vedada a utilização de créditos fiscais pelo adquirente. Mantida a exigência fiscal.

Infração 02: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito. Créditos fiscais utilizados na coluna “Outros Créditos” do livro Registro de Apuração do ICMS, a título de Transferência de Crédito, cuja documentação comprobatória, apesar de solicitada através de intimação específica nesse sentido, não foi apresentada à fiscalização. Meses de junho a dezembro de 2008; abril, maio, junho, outubro e novembro de 2009; maio e junho de 2010.

O defensor alegou que os créditos fiscais se referem à transferência de saldo credor do ICMS entre estabelecimentos da mesma empresa, devidamente lançados e escriturados, além de respaldado por documentação fiscal idônea, conforme autorizado pelo art. 93, X, do RICMS/97. Ou seja, transferência de saldo credor entre estabelecimentos da mesma empresa, devidamente escriturado nos livros fiscais do autuado e acobertado por documentação fiscal idônea, conforme notas fiscais de transferência de saldo credor.

Observo que conforme art. 114-A, do RICMS-BA/97, “poderão ser compensados os saldos credores e devedores entre os estabelecimentos do mesmo sujeito passivo localizados neste Estado”. Se a transferência do saldo credor é efetuada mediante a emissão de Nota Fiscal em nome do estabelecimento destinatário do crédito, indicando o valor do saldo a ser transferido, a data e a expressão Transferência de Saldo Credor”, a fiscalização deve acatar a referida transferência e apurar no estabelecimento remetente a existência do respectivo saldo e lançamento a débito na escrita fiscal.

Na informação fiscal às fls. 947/949 o autuante disse que em resposta à intimação (fls. 400/401), expedida em decorrência de diligência solicitada por esta 3a JJF, o defendant já houvera apresentado os originais das Notas Fiscais de números 6715, 6525, 6280, 6789, 5845, 5894, 5853, 5970 e 5635, conforme documentos de fls. 881 a 889 acostados ao processo.

Esclarece que o contribuinte enviou as terceiras vias das notas fiscais de números 5416, 5551 e 5594; cópias digitalizadas das notas fiscais de números 7314 e 7404, cujos documentos foram impressos e anexados à informação fiscal. Prevalecendo os documentos na forma apresentada (3a via) e cópias digitalizadas, que na verdade conservam todas as características dos originais, ficam comprovadas as alegações do defendant e validados os créditos fiscais utilizados, objeto da infração 02.

Entendo que neste item, foram comprovados os créditos fiscais, conforme apurado pelo autuante, devendo a repartição fiscal providenciar novo procedimento fiscal junto ao emitente das notas fiscais no sentido de apurar a regularidade dos lançamentos relativos aos valores objeto das transferências dos créditos. Infração insubsistente.

Infração 03: Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias de outras unidades da Federação, destinadas ao ativo fixo do estabelecimento, nos meses de outubro e dezembro de 2008; fevereiro, setembro e dezembro de 2009.

Infração 04: Falta de recolhimento do ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. Transferências de mercadorias do ativo imobilizado para estabelecimentos situados em outras unidades da Federação, sem débito do ICMS correspondente, nos meses de abril de 2009 e fevereiro de 2010.

Inicialmente, o defendant alegou que está dando buscas nos seus arquivos para localização da documentação que comprove a ilegalidade das cobranças, já que o valor devido do imposto foi integralmente pago, não havendo a suposta falta de recolhimento do tributo.

Na manifestação apresentada às fls. 408/421, o defendant disse que tentou buscar em seus arquivos a documentação que comprovasse a ilegalidade das cobranças, mas não logrou êxito em localizar tais comprovantes de pagamento, com o que não tem como elidir a cobrança do imposto. Sendo assim, informou que irá proceder ao recolhimento dos valores objeto dos itens 03 e 04, reconhecendo como devidas as referidas cobranças. Assim, concluir pela subsistência destes itens do presente lançamento.

Infração 05: Omissão de saída de mercadoria tributada apurada por meio de levantamento de venda com pagamento em cartão de crédito ou de débito em valor inferior ao fornecido por instituição financeira e administradora de cartão de crédito, nos meses de janeiro a dezembro de 2008; janeiro a julho de 2009; fevereiro, março, outubro a dezembro de 2010.

Quanto à presunção que ora se aplica, está prevista no § 4º do art. 4º da Lei 7.014/96, que transcrevo abaixo, com redação vigente a partir de 28/12/2002, dada por meio da Lei nº 8.542, de 27/12/2002:

§ 4º O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa, suprimentos a caixa não comprovados ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a existência de entrada de mercadorias não contabilizadas ou de declaração de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

O defendant alegou, quanto ao exercício de 2008, que os valores informados pelo autuante como oriundos da Redução Z encontram-se totalmente equivocados e divergentes dos valores constantes nos livros fiscais da empresa. Relativamente ao exercício de 2009, alega que se pode verificar que todo o movimento de vendas das operadoras de cartões de crédito e débito foram lançadas no caixa da empresa e devidamente registrados nos livros Diário e Razão do contribuinte, tendo sido o imposto totalmente recolhido.

Sobre o exercício de 2010, também alegou que não há que se falar em recolhimento a menor do imposto, uma vez que os valores constantes no movimento de caixa da empresa, relativamente a este período, e lançados nos livros Contábeis e Fiscais do contribuinte, são, inclusive, maiores do que os valores informados pelas operadoras de cartões de crédito, conforme planilha comparativa que elaborou à fl. 219.

Esta Junta de Julgamento Fiscal encaminhou o presente processo para a realização de diligências fiscais, no sentido de que o defendant fosse intimado para apresentar os documentos fiscais originais comprobatórios das

alegações defensivas.

Na informação fiscal às fls. 947/949 o autuante disse que o contribuinte informou, por telefone, que os boletos das vendas com cartão, em virtude do tempo, encontram-se ilegíveis e, por isso, não podiam ser apresentados. Essa informação foi reiterada pelo mesmo no item 03 do Processo no 048377/2015-1. Diz que o deficiente informou que os valores das vendas realizadas com cartões de crédito/débito foram registrados nos livros Caixa da empresa.

O auditor fiscal informa que recorreu à contabilidade da empresa, elaborando demonstrativos comparativos entre os valores registrados como vendas com cartões de crédito/débito no Razão e os informados pelas operadoras de cartões de crédito/débito, conforme demonstrativos constantes nos anexos 01/2008 a 23/2010 (fls. 950 a 973). Se considerados os valores ali apurados, efetuadas as exclusões levadas a efeito nos demonstrativos de fls. 24/27, resta o ICMS a recolher no valor total de R\$ 692,90, conforme demonstrativo de débito constante no anexo 27/28 (fls. 977/978).

Vale salientar o autuado foi intimado da informação fiscal e dos novos demonstrativos elaborados na diligência fiscal. Na manifestação apresentada o deficiente não contestou os cálculos do autuante. Acato as conclusões do autuante e concluo pela subsistência parcial desta infração no valor total de R\$692,90, conforme demonstrativos às fls. 977/978.

Infração 06: Falta de recolhimento do ICMS relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques, nos exercícios de 2008 e 2010. Consta, ainda, que também foi apurada nos referidos exercícios, omissão de entradas, prevalecendo a omissão de saídas por representar maior valor em expressão monetária.

Infração 07: Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadoria em valor inferior ao das saídas efetiva omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques, no exercício de 2009, levando-se em conta para o cálculo do imposto, o maior valor monetário, o das saídas tributadas.

Observo que o levantamento quantitativo de estoques tem como objetivo conferir as entradas e saídas de mercadorias em confronto com o inventário registrado no livro próprio, em um determinado período. São elaborados demonstrativos analíticos, referentes às quantidades, preços unitários das entradas e das saídas de mercadorias, e um demonstrativo sintético, consolidando os dados constantes nos demonstrativos analíticos, com a apuração das diferenças de estoques, se for o caso, calculando-se o imposto devido.

Na realização de levantamento quantitativo de estoques são conferidas as quantidades de entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento em determinado período, tendo como referências o estoque inicial e o estoque final constantes do inventário, e sendo constatado que houve omissão de saídas ou de entradas são apurados os preços médios, e encontrada a base de cálculo para se determinar imposto devido.

O autuado alegou que não houve a omissão apontada, porque as mercadorias ditas como omissas, constavam no Estoque Inicial, porém, sua saída se deu nos últimos dias dos referidos exercícios (devido ao grande volume de vendas no final de cada ano – período de festas), e seus registros foram computados no início do ano posterior, o que gerou a diferença apontada.

Afirmou que o registro se deu em período posterior e que, no caso em epígrafe, se deu na virada entre os anos de 2009, 2010 e 2011, pois como as Notas Fiscais de Entrada foram emitidas no final dos exercícios de 2008, 2009 e 2010, elas somente foram registradas e lançadas no livro de entrada no início do ano seguinte, daí a diferença apontada.

Na informação fiscal às fls. 947/949 o autuante disse que notas fiscais de entradas e de saídas foram apresentadas pelo impugnante referentes a 2009 (saídas), 2010 e 2011 (entradas e saídas), sob a alegação de que seriam documentos de um exercício, registrados no ano seguinte. Porém, se constata que o referido material pertence a outro estabelecimento, a filial de inscrição 47.060.418, CNPJ 09.268.517/0064-14, situado em Simões Filho, não guardando qualquer relação com a unidade objeto do auto de infração. Foram acostadas aos autos as notas fiscais de entradas, bem como a primeira e a última nota fiscal de saída de cada talonário, em face do grande número de documentos para comprovar o quanto acima constatado.

Em atendimento à diligência encaminhada por esta JJF, foi informado pelo autuante às fls. 1065/1066, que o deficiente apresentou os livros solicitados, bem como 18 notas fiscais de entradas por transferências de mercadorias, oriundas de outras filiais, relativas ao exercício de 2007.

Analizados os documentos e livros exigidos pelo contribuinte, o autuante informou que constatou que, na verdade, as notas apresentadas, apesar de estarem datadas de dezembro de 2007, foram registradas na escrita fiscal do estabelecimento nos dias 02, 03 e 04 de janeiro de 2008, e o carimbo “Recebemos” constante nas referidas notas fiscais, atestando a entrada das mercadorias, consta a data de 02/01/2008.

Seguindo a solicitação de diligência, foi efetuada a reconstituição do demonstrativo relativo ao levantamento de estoque de 2008, considerando que as notas fiscais apresentadas foram emitidas em 2007 e registradas no ano seguinte, pelo que foram excluídas das entradas a elas correspondentes, corrigindo as distorções porventura existentes, não se constatando documentos registrados em duplicidade. Dessa forma, a infração 06, no que concerne ao exercício de 2008, passa a ter a base de cálculo de ICMS de R\$109.805,42 e ICMS a recolher no valor de R\$18.666,92, continuando a prevalecer as omissões de saídas, por representar maior valor em expressão monetária. Quanto ao exercício de 2009, na mesma infração, informa que permanece inalterado o valor apurado.

Sobre a infração 07, informa que nenhuma alteração se verifica, tendo em vista que embora a intimação se refira a 2008, 2009 e 2010, o defensor somente apresentou notas fiscais atinentes ao exercício de 2008 (emitidas em 2007), inexistindo qualquer retificação nos valores relativos aos exercícios de 2009 e 2010.

Vale salientar, que o defensor se manifestou às fls. 1133/1134, informando que já trouxe todos os elementos hábeis a comprovar as alegações defensivas e já prestou todos os esclarecimentos possíveis nesse PAF, não restando nada a acrescentar.

Conforme estabelece o art. 13, inciso I, da Portaria 445/98, constatando-se, num mesmo exercício, diferenças tanto de entradas como de saídas através de levantamento quantitativo, sendo o valor das saídas omitidas superior ao das entradas, deve ser exigido o imposto tomando-se por base a diferença de maior expressão monetária, a das saídas. Portanto, está correto o procedimento adotado pela autuante.

Concluo que restou provada a existência das omissões, haja vista que o levantamento fiscal constitui a prova da infração apurada, ficando comprovadas as diferenças de estoques apuradas após a revisão efetuada pelo autuante, por isso, são devidos os valores apurados. Acato os novos demonstrativos elaborados pelo autuante e voto pela subsistência parcial da infração 06 e total procedência da infração 07.

O defensor alegou, ainda, que houve cobrança de imposto de forma duplicada, ocorrendo bis in idem, na medida em que a suposta omissão de saídas através das vendas por cartões de crédito e débito, nos exercícios de 2008, 2009 e 2010, já foi objeto de lançamento através da cobrança constante no item V, do presente Auto de Infração.

Observo que na infração 05 foi exigido imposto por presunção legal, relativamente à omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada por meio de levantamento de venda com pagamento em cartão de crédito ou de débito em valor inferior ao fornecido por instituição financeira e administradora de cartão de crédito, neste caso, o valor desta infração 07 não inclui o débito apurado na referida infração 05, porque não se trata de infrações da mesma natureza. A cobrança realizada na infração 07 corresponde à efetiva omissão de saídas apurada por meio de levantamento quantitativo de estoques e o mencionado levantamento fiscal constitui comprovação suficiente da infração.

Infração 08: Deixou de apresentar livros fiscais, quando regularmente intimado. Falta de apresentação do livro RUDFTO, Cupons Fiscais relativos aos meses de dezembro de 2010. Multa de R\$920,00.

Observo que em relação a este item da autuação não foi apresentada qualquer contestação nas razões de defesa. Assim, concluo pela subsistência da multa, considerando que inexiste lide a ser decidida.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, conforme quadro abaixo, devendo ser homologados os valores já recolhidos".

Em virtude de a desoneração ter ultrapassado o limite estatuído no art. 169, I, "a" do RPAF-BA/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), a 3^a Junta de Julgamento Fiscal (JJF) recorreu de ofício da própria Decisão, contida no Acórdão JJF nº 0105-03/16.

O sujeito passivo interpõe Recurso Voluntário às fls. 1.182 a 1.196, no qual, inicialmente, fornece endereço para correspondências processuais e informa ter sido incorporado pela sociedade Magazine Luiza S/A.

Em seguida, suscita prejudicial de decadência.

Com fulcro no art. 150, § 4º do CTN (Código Tributário Nacional) c/c art. 146, III, "b" da CF/1988, manifesta o seu entendimento de que o Estado não poderia lançar valores anteriores a 18/12/2008, uma vez que a lavratura ocorreu no dia 18/12/2013.

Argumenta que as infrações 01, 06 e 07 não têm relação com imposto não declarado e não recolhido, mas sim com equívoco cometido por si quando dos cálculos e da apuração, o que estaria evidenciado nas próprias descrições das supostas irregularidades.

No mérito do item 1 do Auto de Infração (infração nº 1), pugna pela improcedência, pois,

conforme se verifica no corpo das notas fiscais, os emitentes destacaram o imposto e recolheram ao Erário baiano os exatos valores que lançou a título de crédito.

O ICMS está sujeito ao princípio da não cumulatividade e o art. 97, IV, "b" do RICMS-BA/1997, tomado como fundamento pela JJF, vai de encontro ao comando do Texto Maior, pelo que não pode ser aplicado no caso concreto. Ademais, dentre as limitações ao uso de crédito de que tratam os incisos I e II do § 1º do art. 93 do RICMS-BA/1997, transcritos à fl. 1.190, nenhuma se encaixa na situação da presente contenda.

Concorda com o julgamento das imputações 2 e 5 e, relativamente às infrações 6 e 7, assegura a não ocorrência de omissões, pois as mercadorias cujas saídas foram indicadas como desacompanhadas de notas foram objeto de operações nos últimos dias dos exercícios fiscalizados, efetuados os respectivos lançamentos nos primeiros dias dos exercícios imediatamente posteriores, o que teria ocasionado as diferenças apuradas pelo Fisco.

Com vistas a fundamentar o seu posicionamento, reproduz, à fl. 1.195, o art. 319, § 1º do RICMS-BA/1997, que autoriza a escrituração de documentos fiscais no prazo de 05 (cinco) dias.

Insurge-se contra o alegado fato de o fiscal autuante ter deixado de deduzir das referidas infrações (6 e 7) os valores concernentes à infração 5, equívoco que, na sua concepção, caracteriza *bis in idem*.

Conclui pleiteando seja o lançamento de ofício julgado improcedente.

VOTO

Quanto à prejudicial de decadência, cumpre observar que, dos oito itens do Auto de Infração, lavrado no dia 18/12/2013 e notificado no dia 26/12/2013, o de número 2 foi julgado improcedente, os cinco seguintes, de números 3 a 7, resultam da suposta falta de pagamento de ICMS e o oitavo e último decorre de descumprimento de obrigação acessória, no dia 31/10/2013.

Em relação à infração 8, o fato gerador ocorreu menos de dois meses antes da lavratura, razão por que não há que se falar em decadência.

As imputações de números 3 a 7 acusam o contribuinte de falta de pagamento do ICMS. Por isso, o início da contagem do prazo deve se dar no primeiro dia do exercício seguinte. Não se aplica o § 4º do art. 150 nas hipóteses de falta de recolhimento.

Nesse sentido, a Procuradoria do Estado (PGE/PROFIS), em recente Incidente de Uniformização, esclareceu que o prazo decadencial deve ser computado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (com fundamento no art. 173, inc. I do CTN) quando: a) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, mas não efetua o respectivo pagamento; b) o contribuinte não declara a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omite a realização da operação ou prestação tributável; c) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, efetua o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente, o Fisco verifica que o valor recolhido foi menor que o efetivamente devido em virtude de dolo, fraude ou simulação.

No tocante à infração 1, relativa aos meses de janeiro a setembro de 2008, julho, setembro, outubro e dezembro de 2009, janeiro, fevereiro e abril a dezembro de 2010, uma vez que houve apuração e recolhimento do imposto nos períodos auditados, tomo como fundamento o Incidente de Uniformização acima referido para concluir que, de fato, quando da lavratura do lançamento de ofício ou da própria notificação já havia fruído o prazo decadencial do direito do Estado de lançar os valores atinentes a 2008 (janeiro a setembro).

Parcialmente acolhida a prejudicial de decadência.

Quanto ao endereço para correspondências processuais, nada impede que seja utilizado aquele

fornecido pelo sujeito passivo. Entretanto, em se tratando de processo administrativo fiscal no Estado da Bahia, nenhuma irregularidade restará configurada desde que observadas as normas dos artigos 108 a 110 do RPAF-BA/1999.

Passo à análise de mérito da remessa necessária, resultante do fato de terem sido julgadas Parcialmente Procedentes as infrações de números 05 e 06 e Improcedente a de nº 02.

O item 02 do Auto de Infração acusa o recorrido de utilização indevida de crédito, sem a apresentação dos documentos comprobatórios do direito. Trata-se de lançamentos na coluna “*Outros Créditos*” do livro Registro de Apuração do ICMS (RAICMS) a título de transferências de saldos credores.

Restou comprovada a adequação do procedimento do autuado aos artigos 93, X e 114-A do RICMS-BA/1997, pois os valores são concernentes a saldos credores de estabelecimento de mesma titularidade, transferidos por meio dos competentes documentos fiscais, com escrituração regular, o que foi admitido pelo auditor na informação de fls. 947 a 949, elaborada em razão de diligência solicitada pela JJF.

Nas infrações 5 e 6, julgadas Parcialmente Procedentes, o contribuinte foi acusado, respectivamente, de omissão de saídas tributáveis, apurada por meio de levantamento de vendas com pagamentos em cartões (01/2008 a 12/2010), e de falta de recolhimento do ICMS relativo às operações de saídas tributáveis, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e sem lançamento na escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques nos exercícios fechados de 2008 e 2010.

A Junta converteu o feito em diligência para que o fiscalizado comprovasse as suas alegações, referentes à quinta infração, de que: a) os valores informados pelo autuante como oriundos de reduções Z divergem dos consignados nos livros fiscais (2008); b) todo o movimento de vendas das operadoras de cartões de crédito e débito foi lançado no livro Caixa e registrado nos livros Diário e Razão (2009); c) os montantes dos lançamentos nos livros contábeis e fiscais são maiores do que os informados pelas administradoras (2010).

Às fls. 947 a 949, o autuante pontuou que os boletos das vendas com cartão, em virtude do tempo, estavam ilegíveis, e que por isso não foram utilizados. Também assinalou que as vendas com cartões foram registradas nos livros Caixa e Razão. Confeccionou demonstrativo às fls. 950 a 973, comparando os montantes lançados nos referidos livros com os informados pelas administradoras, tendo restado à cifra a recolher de R\$ 692,90, conforme revisão de fls. 977/978.

Em referência à infração 6, na informação de fls. 947 a 949, o auditor pontuou a apresentação pelo recorrido de notas fiscais de entrada e de saída, relativas a 2009 (saídas), 2010 e 2011 (entradas e saídas). Assim o fez (o recorrido) para demonstrar a existência de documentos de uns exercícios registrados na escrita atinente aos primeiros dias dos exercícios imediatamente seguintes.

Entretanto, o material apresentado era relativo à unidade do Município de Simões Filho, e não à autuada, de Itabuna.

Atendendo a outra diligência, o fiscal, às fls. 1.065/1.066, informou a apresentação por parte do contribuinte de livros e de 18 (dezoito) notas de entrada por transferências de outras filiais, relativas a 2007. Tais notas, apesar de serem relativas a dezembro de 2007, foram registradas na escrita dos dias 02, 03 e 04 de janeiro de 2008. Também foi constatada a existência de carimbos com a expressão “*Recebemos*” nas referidas notas, o que ensejou as pertinentes correções, com a retirada desses documentos de entrada por transferência do levantamento quantitativo de 2008:

“Seguindo a solicitação de diligência, foi efetuada a reconstituição do demonstrativo relativo ao levantamento de estoque de 2008, considerando que as notas fiscais apresentadas foram emitidas em 2007 e registradas no ano seguinte, pelo que foram excluídas das entradas a elas correspondentes, corrigindo as distorções porventura existentes, não se constatando documentos registrados em duplicidade. Dessa forma, a infração 06, no que concerne ao exercício de 2008, passa a ter a base de cálculo de ICMS de R\$109.805,42 e ICMS a recolher no valor de R\$18.666,92, continuando a prevalecer as omissões de saídas, por representar maior valor em expressão monetária. Quanto ao exercício de 2009, na mesma infração, informa que permanece inalterado o

valor apurado".

Quanto ao Recurso Voluntário e à infração 1, a alegada inconstitucionalidade do art. 97, IV, "b" do RICMS-BA/1997, que, segundo o recorrente, viola o princípio da não cumulatividade, não pode ser julgada neste Conselho, como dispõe o art. 167, I e III do RPAF-BA/1999.

"Art. 97. É vedado ao contribuinte, ressalvadas as disposições expressas de manutenção de crédito, creditar-se do imposto relativo à aquisição ou à entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento, bem como aos serviços tomados: (...) IV - quando a operação de aquisição ou a prestação: (...) b) tiver sido efetuada com pagamento do imposto por antecipação ou substituição tributária, salvo exceções expressas (arts. 356 e 359); (...)".

Não assiste razão ao recorrente quando afirma que há antinomia entre o dispositivo supra e o art. 93, § 1º, I e II do mesmo Regulamento, pois o inciso II condiciona o uso do crédito a que as operações ou prestações subsequentes sejam tributadas, o que não ocorre no caso de substituição tributária, hipótese na qual há encerramento da fase de tributação.

É vedado ao sujeito passivo creditar-se do imposto relativo à aquisição ou à entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento, quando a operação de aquisição tiver sido efetuada com pagamento do imposto por antecipação ou substituição tributária.

De acordo com o art. 356 do Regulamento do ICMS de 1997:

"Ocorrido o pagamento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, ficam desoneradas de tributação as operações internas subsequentes com as mesmas mercadorias, sendo, por conseguinte, vedada, salvo exceções expressas, a utilização do crédito fiscal pelo adquirente, extensiva essa vedação ao crédito relativo ao imposto incidente sobre os serviços de transporte das mercadorias objeto de antecipação ou substituição tributária".

A questão atinente infrações 6 e 7 e às mercadorias cujas saídas foram tidas pelo Fisco como desacompanhadas de notas, objeto de operações ocorridas nos últimos dias dos exercícios fiscalizados e registradas na escrita dos primeiros dias dos exercícios subsequentes, já foi enfrentada e detalhada no julgamento do Recurso de Ofício.

Por fim, não há exigência em duplicidade relativa ao valor remanescente na infração 05, de R\$692,90, conforme revisão de fls. 977/978, e aqueles das infrações 06 ou 07, pois o primeiro resulta da presunção legal do art. 4º, § 4º da Lei nº 7.014/1996, sendo indeterminadas as mercadorias objeto da omissão presumida, e os últimos da efetiva constatação da falta de registro de saídas tributáveis específicas e determinadas, apurada mediante levantamentos quantitativos de estoques.

Tendo em vista o acolhimento parcial da prejudicial de decadência, o valor da infração 1 deve ser alterado de R\$8.926,33 para R\$2.127,60 (exclusão dos montantes relativos ao exercício de 2008).

Em face do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício e pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário.

VOTO DIVERGENTE

Peço a devida vénia para discordar do i. Relator quanto a prejudicial de mérito de decadência no referido processo, acompanhando-o nas demais fundamentações.

Conforme posicionamento por mim adotado, encontram-se decaídos todos os períodos anteriores a novembro de 2008, já que a ciência do referido processo se deu em 18/12/2013.

Apesar do longo avanço do Estado quanto à aplicação do art. 150, §4º do CTN, conforme consagrado pelo Incidente de Uniformização da PGE/PROFIS, entendo que o pagamento, por si só, do ICMS não é o fator determinante da aplicação da referida norma.

Por ser o ICMS um imposto por homologação, de apuração mensal, condicionar a aplicação do art. 150, §4º ao pagamento seria desconsiderar a natureza de tal tributo.

Assim, aproveito o ensejo e colaciono o posicionamento do i. Relator Rodrigo Lauande

Pimentel, que discorre brilhantemente sobre o instituto da Decadência e sua devida aplicação em relação ao ICMS. Vejamos:

Ab initio, passo a analisar a questão preliminar sobre a decadência do direito de constituição do crédito tributário em relação ao presente PAF.

O Recorrente sustentou em seu recurso 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, segundo relata, os fatos geradores ocorreram em 2008 e a autuação foi lançada somente em 25.09.2013, ou seja, cinco anos após todos os fatos geradores.

Em que pese o sempre abalizado voto do n. Conselheiro Relator, peço venia para discordar quanto ao seu posicionamento quanto a constatação da ocorrência da decadência.

O Recorrente sustentou em seu recurso 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, segundo relata, os fatos geradores ocorreram nos anos de 2003 e seguintes, e a autuação foi lançada somente em 31.08.2008, ou seja, cinco anos após parte dos fatos geradores.

Para decidir sobre essa questão, é necessário fazer uma reflexão sobre o teor da Súmula Vinculante nº 08 e o Parecer exarado pelo ilustre Procurador Geral do Estado da Bahia, em decorrência da diligência suscitada por esta 2ª CJF.

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 alicerces 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, creio 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 sustentaram 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 08, é no sentido de que somente o CTN pode prever prazos prescricionais e decadenciais em torno de matéria tributária, seja no âmbito nacional, seja no âmbito estadual ou municipal. Deste modo, não cabe ao COTEB versar sobre tais assuntos, por se tratar de matérias reservadas a Lei Complementar, segundo cristalino mandamento constitucional e lapidar 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, não o contrário, 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 e conceder uma permissão aos legisladores infraconstitucionais, pois, tal atitude está em flagrante desacordo com a exegese do texto da Carta Magna e a interpretação do STF quando da expedição deste juízo Sumular. Caso contrário, não poderíamos 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 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. 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.

Dessa forma, salta aos olhos que para o STF não cabe a nenhuma norma infraconstitucional, de nenhum outro ente federativo, senão a União, regulamentar os institutos gerais de direito tributário, reservados pela Constituição Federal ao alvitre exclusivo de Lei Complementar, único veículo normativo com âmbito nacional.

Porém, antes de fechar o raciocínio sobre a SV. 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.

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 expedido 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 a Bahia, sinto que a falta de um posicionamento fundamentado, inequívoco e suficientemente claro deixou de trazer a necessária

segurança jurídica para os administrados e para os contribuintes deste Estado. Ademais, a Resposta prestada pela PGE formalmente responde à Diligência solicitada por esta 2ª Câmara de Julgamento, 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 Srº 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 direcionamento trilhado na Súmula Vinculante nº 08.

É exatamente por este fato, que não é correto dizer que a norma do COTEB, o 107-B, com a mesma previsão do art. 150, §4º do CTN, era válida na época dos fatos geradores, pois, conforme atesta a própria Súmula Vinculante, não era.

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’ e ‘ultrapassada’ jurisprudência desse Conselho, que abraçava entendimento diferente sobre a possibilidade do regramento da decadência e da prescrição por normas estaduais.

Agora, após a edição da Súmula em debate, com a legislação sob novo enfoque (ou melhor, o verdadeiro enfoque desde 1988), devemos repensar nosso entendimento dentro deste CONSEF 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 equivocadamente opinou a PGE/PROFIS, sob pena de prejudicar o próprio erário estadual, ante a flagrante inconstitucionalidade do regramento estadual, afastando-se dos princípios da eficiência (art. 37, caput da CF) e da legalidade.

Ressalto que, se levada à questão ao Poder Judiciário, o Estado fatalmente arcará com enormes ônus sucumbências, que serão pagos pelas futuras gerações e administrações, com o desperdício do dinheiro público do povo baiano e de oportunidades que não se recuperam.

Ademais, noutra senda, percebo que nos tempos atuais, em plena era digital, com o uso da NF-e e da escrituração digital, 5 (cinco) anos é tempo mais que suficiente para que o Fisco lance ou perquirir qualquer soma a título de tributo. Dilatar o prazo decadencial é um flagrante desrespeito ao sistema legal, ao bom senso e a eficiência.

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 desde sua promulgação, resta saber quando devemos aplicar o regramento do CTN no ICMS.

Como sabido, o Código Tributário tem dois artigos dispostos 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, tomado 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 constituí-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 vénia, que tal definição é extremamente fluida, sem delinear a necessária segurança jurídica que a situação impõe.

Pois bem, deixar a configuração do lançamento tributário ao alvitre do contribuinte não é a melhor resposta diante do ordenamento jurídico. Trilhando o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, o sujeito ativo poderia ‘ganhar’ um ano a menos de prazo decadencial 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. Desse modo, percebo que a natureza jurídica do lançamento tributário vem da lei, e não do comportamento do contribuinte.

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 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; conluso 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, conluso que as ocorrências datadas antes 31/03/2008 não mais poderão ser exigidas pelo fisco da Bahia, porquanto alcançadas pela decadência, prevista no artigo 150, §4º do CTN, única lei que pode regulamentar a decadência e a prescrição, consoante a CF/88 e a SV nº 08.

Assim, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Recurso Voluntário, entendendo pela aplicação da prejudicial de decadência em relação aos períodos anteriores a 18/12/08 (data da ciência do Auto de Infração pelo recorrente). Quanto à infração 5, ressalto a decadência dos valores remanescentes de janeiro/08 a dezembro/08.

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, PROVER PARCIALMENTE o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 110427.0010/13-5, lavrado contra F S VASCONCELOS E CIA. LTDA. (LOJAS MAIA – LOJAS MAGAZINE LUIZA), devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de R\$51.504,95, acrescido das multas de 60% sobre R\$3.068,74, 70% sobre R\$37.175,69 e 100% sobre R\$11.260,52, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “a” e “f”, III e VII, “a”, da Lei nº 7.014/1996, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória de R\$920,00, prevista no incisos XX, do referido diploma legal, com os acréscimos moratórios previstos na Lei nº 9.837/2005, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

VOTO VENCEDOR - Conselheiros(as): Paulo Danilo Reis Lopes, Eduardo Ramos de Santana e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE - Conselheiros: Laís de Carvalho Silva e Valnei Sousa Freire.

Sala das Sessões do CONSEF, 12 de abril de 2017.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

PAULO DANILO REIS LOPES – RELATOR

LAÍS DE CARVALHO SILVA - VOTO DIVERGENTE

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS