

PROCESSO - A. I Nº 298616.0004/15-8
RECORRENTE - J. MACEDO S/A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0162-03/16
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 24/05/2017

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO CJF Nº 0135-12/17

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** MERCADORIA ENQUADRADA NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. **b)** SAÍDAS SUBSEQUENTES EFETUADAS COM REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO. FALTA DE ESTORNO. Infrações não impugnadas. **c)** UTILIZAÇÃO DE CRÉDITO PRESUMIDO EM VALOR SUPERIOR AO PERMITIDO NA LEGISLAÇÃO. Rejeitada a alegação de decadência. **d)** ESTORNO DE DÉBITO EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO. Autuado não impugnou. **e)** IMPOSTO NÃO DESTACADO NOS DOCUMENTOS FISCAIS. A escrituração do crédito fiscal deve ser efetuada nos livros fiscais próprios mediante documento fiscal idôneo que atenda a todas as exigências da legislação pertinente. Convertida a exigência do imposto em multa de 60% do valor do crédito fiscal, que não implicou descumprimento de obrigação principal. 2. OPERAÇÃO TRIBUTADA COMO NÃO TRIBUTADA. 3. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA O ATIVO FIXO. 4. BASE DE CÁLCULO. REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO EM OPERAÇÕES NÃO CONTEMPLADAS COM O BENEFÍCIO DO DECRETO Nº 7.799/00. RECOLHIMENTO DO IMPOSTO EFETUADO A MENOS. Infrações não impugnadas. Acolhida a alegação recursal de decadência com base no opinativo da PGE. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário interposto pela autuada em razão do Acórdão 3ª JJF Nº 0162-03/16, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração nº 298616.0004/15-8, lavrado em 03/11/2015, para exigir créditos tributários no valor histórico de R\$891.133,65, em decorrência de nove infrações distintas. O presente recurso limita-se a atacar a decisão de piso naquilo que concerne às infrações 2, 3 e 4, descritas a seguir.

Infração 02 – 02.01.03: Falta de recolhimento do ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, nos meses de janeiro, junho a dezembro de 2010. Valor do débito: R\$209.061,74.

Infração 03 – 01.05.03: Deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente à parte proporcional da redução, nos meses de janeiro, março a maio e outubro de 2010; janeiro a dezembro de 2011. Valor do débito: R\$617.920,47.

Infração 04 – 01.04.01: Utilização de crédito fiscal presumido em valor superior ao permitido na legislação em vigor, no mês de julho de 2010. Valor do débito: R\$2.633,85. Multa de 60%.

A 3ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia de 16/08/2016 (fls. 1751 a 1761) e decidiu

pela Procedência em Parte, por unanimidade. O acórdão foi fundamentado nos termos a seguir, reproduzido apenas no que se refere às infrações recorridas:

“VOTO

O defendente alegou que o presente auto de infração foi lavrado em 03/11/2015, por isso, todos os fatos geradores anteriores a 11/2010 já estão fulminados pela decadência, citando o art. 150, §4º do Código Tributário Nacional – CTN.

Conforme determina o art. 150 do CTN, “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”.

O § 4º desse mesmo artigo 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.

A partir dessa análise, pode-se apurar a existência de débito declarado e não pago e tributo não declarado e não recolhido (situação de total omissão, nada havendo a homologar), ou ainda, casos em que, mesmo havendo algum pagamento, o contribuinte agiu com dolo, fraude ou simulação, chegando-se às conclusões a seguir:

- 1. Débito tributário declarado e pago: Há homologação tácita do lançamento (pagamento) após o transcurso de 5 anos, contados da ocorrência do fato gerador, aplicando-se o § 4º, do art. 150, do CTN.*
- 2. Débito declarado com efetivação do pagamento, porém com posterior verificação de dolo, fraude ou simulação: A autoridade, mediante a coleta de provas idôneas apura a ocorrência de ilícito fiscal. Neste caso, o início do prazo decadência, para o lançamento da diferença, é deslocado para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento de ofício poderia ter sido efetuado, aplicando-se a regra do art. 173, I.*
- 3. Débito declarado com efetivação de pagamento parcial: O contribuinte apura o imposto e antecipa o pagamento parcial do montante devido (e declarado), ensejando a aplicação igualmente do § 4º, do art. 150, do CTN.*
- 4. Débito declarado e não pago: Neste caso deve ser aplicada a previsão do art. 173, I, do CTN, considerando a interpretação de que, a Administração Tributária homologa é o pagamento e não o lançamento expedido pelo particular. Se não há pagamento, não há o que ser homologado.*
- 5. Débito não declarado e não pago: Aplicação também direta das disposições do art. 173, I, do CTN. O prazo decadencial tem início no primeiro dia do exercício seguinte em que o lançamento de ofício poderia ter sido realizado. Sem qualquer pagamento não há o que ser homologado.*

Considerando que no levantamento fiscal se apurou 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 2010, concluindo-se o prazo para constituição do crédito tributário até 31/12/2015. Como o presente Auto de Infração foi lavrado em 03/11/2015, resta evidente que não se operou a decadência.

Quanto à alegação defensiva de que há necessidade da realização de perícia, fica indeferido o pedido com base no art. 147, inciso II, do RPAF/99, tendo em vista que a prova pretendida não depende do conhecimento especial de técnicos, sendo desnecessária em vista de outras provas produzidas nos autos. Diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados aos autos, cujas cópias foram fornecidas ao autuado, mediante recibo, não se verificou dúvida quanto à correção dos demonstrativos elaborados pelo autuante, por isso, indefiro o pedido de perícia formulado pelo autuado em sua impugnação.

No mérito, o defendente informou que a impugnação apresentada tem como objeto unicamente as infrações 02, 03, 04 e 09. Dessa forma considero procedentes os itens não impugnados (01, 05, 06, 07 e 08), haja vista que não há lide a ser decidida.

Infração 02: Falta de recolhimento do ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, nos meses de janeiro, junho a dezembro de 2010. Valor do débito: R\$209.061,74.

Infração 03: Deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente à parte proporcional da redução, nos meses de janeiro, março a maio e outubro de 2010; janeiro a dezembro de 2011.

Infração 04: Utilização de crédito fiscal presumido em valor superior ao permitido na legislação em vigor, no mês de julho de 2010.

O autuado alegou que no sistema tributário pátrio, os tributos são classificados de acordo com a sua modalidade de lançamento em: lançados de ofício, por declaração ou por homologação, o que é determinado conforme a participação do contribuinte na determinação do crédito tributário. As distinções entre as espécies de lançamento são importantíssimas para o fim de determinar o prazo decadencial do tributo, aplicando-se o previsto no art. 150, § 4º do CTN para os casos de lançamento por homologação.

Afirmou que a presente autuação cobra valores supostamente devidos a título de ICMS de fatos geradores do período compreendido entre 01/01/2010 e 31/12/2011, tendo o auto de infração sido lavrado em 03/11/2015. Entende que restou comprovado que ocorreu a decadência em relação aos créditos tributários decorrentes de fatos geradores ocorridos até 11/2010. Ou seja, afirmou que se encontram irremediavelmente fulminados pela decadência todos os lançamentos correspondentes a períodos anteriores a 11/2010 constantes nas infrações 02 e 03 e a integralidade da infração 04.

Como já mencionado neste voto, quando da apreciação da preliminar de decadência, no presente PAF houve levantamento fiscal apurando-se 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.

Em relação aos fatos geradores do imposto relativos ao exercício de 2010, o prazo para constituição do crédito tributário até 31/12/2015. Como o presente Auto de Infração foi lavrado em 03/11/2015, tendo como data de ciência 05/11/2015, nestas datas, ainda não havia se configurado a decadência do prazo para o lançamento do tributo. Mantidas as exigências fiscais correspondentes às infrações 02, 03 e 04.

...

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

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, "b" do Decreto 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 1773 a 1776, mediante o qual aduz as seguintes razões.

Relativamente às infrações 2, 3 e 4, alega decadência do direito de lançar os créditos tributários decorrentes de fatos geradores anteriores a 11/2010. Argumenta que, no sistema tributário pátrio, os tributos são classificados de acordo com a sua modalidade de lançamento em: lançados de ofício, por declaração ou por homologação, o que é determinado conforme a participação do contribuinte na determinação do crédito tributário. Destaca que as distinções entre as espécies de lançamento são importantíssimas para o fim de determinar o prazo decadencial do tributo, aplicando-se o previsto no art. 150, §4º do CTN para os casos de lançamento por homologação. Transcreve o texto do dispositivo legal citado.

Afirma que, para os tributos sujeitos à lançamento por homologação, caso o fisco não se manifeste acerca do lançamento efetuado pelo contribuinte no prazo máximo de 05 anos contados da ocorrência do fato gerador, o crédito tributário é extinto por homologação, não podendo mais haver qualquer lançamento para a respectiva competência. Conclui, portanto, que sendo o ICMS um tributo sujeito ao lançamento por homologação, havendo a declaração e pagamento pelo contribuinte, é clarividente que o Fisco possui o prazo de 05 anos contados a partir do fato gerador para homologar ou realizar o lançamento complementar do imposto, sob pena de extinção do seu direito de constituir o crédito tributário.

Argumenta que, no caso em epígrafe, a presente autuação cobra valores supostamente devidos a título de ICMS de fatos geradores do período compreendido entre 01/01/2010 e 31/12/2011, tendo o auto de infração que ora se defende sido lavrado somente em 03/11/2015.

Explica que o acórdão recorrido alega que "como já mencionado neste voto, quando da apreciação da preliminar de decadência, no presente PAF houve levantamento fiscal apurando-se

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”. Argumenta, no entanto, que tal entendimento não merece prosperar, uma vez que restou demonstrado que a recorrente declarou e pagou os montantes declarados no período autuado (doc. 03 da impugnação), sendo clarividente a decadência em relação aos créditos tributários decorrentes de fatos geradores ocorridos até 11/2010.

Diante de todo o exposto, requer que seja reconhecida a decadência de todos os fatos geradores ocorridos em período anterior a novembro/2010 (Infrações 2, 3 e 4), restando declarada nesse sentido a improcedência do auto de infração recorrido.

Nestes termos, pede e espera deferimento.

VOTO

Quanto à alegação de decadência do direito de lançar os valores relativos aos fatos geradores ocorridos antes de novembro de 2010, é importante frisar que embora o Código Tributário Nacional fixe o marco temporal de cinco anos após a ocorrência do fato gerador, essa regra somente se aplica na hipótese de vácuo legal, conforme §4º do art. 150 do CTN, cujo texto vai reproduzido a seguir.

“Art. 150. ...

...

§ 4º ***Se a lei não fixar prazo a homologação*** (grifo acrescido), *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.*”

Acontece que o legislador baiano tratou de prever prazo distinto para efetivação do lançamento, conforme art. 107-A do Código Tributário do Estado da Bahia (vigente à época dos fatos geradores), *in verbis*:

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

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

...”

Assim, a norma especial, contida no código baiano, afasta a incidência da norma genérica, prevista no CTN. O que nos leva a concluir que no dia 21/12/2014 (data da lavratura do presente auto de infração) não havia ainda ocorrido a decadência do direito de lançar o crédito relativo às operações ocorridas no exercício de 2009, o que somente se daria em janeiro de 2015, com base no inciso I do Art. 107-A acima citado.

Cabe, contudo, pontuar que, em 12/06/08, o STF expediu a Súmula Vinculante nº 8 (publicada em 20/06/2008), a qual estabeleceu que “*São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991*”, *que tratam da prescrição e decadência do crédito tributário*”. Embora o seu enunciado não o diga, as razões de decidir (que não vincula, ressalte-se) deixaram evidente o entendimento da corte maior, no sentido de que as normas tributárias atinentes ao prazo decadencial somente podem ser veiculadas por lei complementar federal.

Tal decisão repercutiu na aplicação da legislação tributária interna ao Estado da Bahia, pois a observância dessa regra conduz a uma invalidação do dispositivo previsto na lei baiana, especificamente o inciso I do art. 107-A do COTEB que regulava o prazo decadencial para feitura do lançamento.

Nesse contexto, o dispositivo legal citado foi revogado, em 28/11/2014 (efeitos a partir de 29/11/14). Sendo assim, embora a lei estadual citada se mantivesse vigente até 28/11/2014, a PGE vem recomendando que não mais venha a ser aplicada, nos julgamentos com data posterior à

expedição da Súmula Vinculante nº 08, ou seja, dia 12/06/2008, conforme se pode depreender da leitura de trecho do Incidente de Uniformização de Orientação Jurídica nº PGE 2016.194710-0” (publicado mediante Ofício Gab/PROFIS/PGE nº 42/2016, em 22/11/16), reproduzido a seguir.

“... Por conseguinte, reputamos ser cabível à Administração judicante decidir pela invalidade dos autos de infração que aplicaram o prazo previsto pelo art. 107-B, §5º do COTEB, se lavrados em data posterior à pacificação do entendimento do STF, ou seja, depois da edição da Súmula Vinculante nº 8, em 12 de junho de 2008.”

Nesse sentido, orientou-se a manifestação do digno representante da PGE, em mesa, ao pugnar pela aplicação das regras dispostas no Código Tributário Nacional, à luz da jurisprudência mais recente do STJ.

Assim, para aplicação do entendimento consagrado na Orientação Jurídica da PGE, faz-se necessário observar a ocorrência, ou não, de recolhimento nos meses objetos da exigência fiscal, pois somente com essa informação será possível saber se será aplicada a regra do art. 150, §4º ou a regra do art. 173, inciso I, ambos do CTN.

Pois bem, a Infração 2 foi descrita como *“Falta de recolhimento do ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas ...”*. Tem-se, assim, que se trata de operações declaradas ao fisco, cujo lançamento compôs o imposto recolhido relativo ao ICMS-Normal, apurado mediante conta corrente fiscal.

Nesse sentido, é possível notar, mediante consulta ao INC Fiscal da empresa, que, dos meses autuados (janeiro e junho a dezembro de 2010), houve atividade de apuração do ICMS em todo o período de 2010, sendo, por isso, de se aplicar a regra decadencial do art. 150, §4º do CTN (contagem a partir da ocorrência do fato gerador).

Nesse sentido, entendo que ocorreu a decadência do direito de lançar relativamente aos meses de janeiro a outubro de 2010, acolhendo a alegação recursal neste ponto. O valor da Infração 02 fica, assim, reduzido para R\$20.916,00, em conformidade com o demonstrativo de débito abaixo.

MÊS	VALOR (R\$)
jan/10	0,00
jun/10	0,00
jul/10	0,00
ago/10	0,00
set/10	0,00
out/10	0,00
nov/10	8.416,42
dez/10	12.499,58
TOTAL	20.916,00

Quanto à Infração 03, a descrição da conduta foi assim revelada: *“Deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente à parte proporcional da redução ...”*. Refere-se, igualmente, a fatos jurídicos declarados ao fisco, cujo lançamento compôs o imposto recolhido relativo ao ICMS-Normal, apurado mediante conta corrente fiscal.

Assim, igualmente ao que ocorreu em relação à Infração 1, deve-se reconhecer a decadência do direito de lançar apenas no período de janeiro a outubro de 2010, acolhendo a alegação recursal neste ponto. O valor da Infração 3 fica, assim, reduzido para R\$389.290,28, em conformidade com o demonstrativo de débito abaixo.

MÊS	VALOR (R\$)
jan/10	0,00
mar/10	0,00
abr/10	0,00
mai/10	0,00
out/10	0,00
jan/11	26.857,32

fev/11	18.790,66
mar/11	21.837,13
abr/11	32.706,89
mai/11	37.412,15
jun/11	37.658,88
jul/11	28.931,43
ago/11	33.446,32
set/11	34.611,20
out/11	45.064,47
nov/11	30.866,65
dez/11	41.107,18
TOTAL	389.290,28

Quanto à Infração 4, a descrição da conduta foi assim revelada: “*Utilização de crédito fiscal presumido em valor superior ao permitido na legislação em vigor...*”. Refere-se, igualmente, a fatos jurídicos declarados ao fisco, cujo lançamento compôs o imposto recolhido relativo ao ICMS-Normal, apurado mediante conta corrente fiscal.

Da mesma forma, entendo que ocorreu a decadência do direito de lançar no que se refere ao mês de julho de 2010, acolhendo a alegação recursal neste ponto. A Infração 04 é improcedente.

Do exposto, dou PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, para reduzir o valor lançado, em conformidade com o demonstrativo de débito abaixo.

INFRAÇÃO	ICMS (R\$)	MULTA (R\$)
1	4.046,35	0,00
2	20.916,00	0,00
3	389.290,28	0,00
4	0,00	0,00
5	2.650,00	0,00
6	2.131,51	0,00
7	1.410,54	0,00
8	4.567,91	0,00
9	0,00	28.026,76
TOTAL	425.012,59	28.026,76

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **298616.0004/15-8**, lavrado contra **J. MACEDO S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$425.012,59**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, alíneas “a” e “f”, VII, alíneas “a” e “b”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa percentual no valor total de **R\$28.026,76**, prevista no inciso VII, “a”, do mesmo diploma legal, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 19 de abril de 2017.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS