

PROCESSO - A. I. Nº 269352.0046/15-2
RECORRENTE - BOMPREGO BAHIA SUPERMERCADOS LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JF nº 0223-02/16
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 21/09/2017

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C/JF Nº 0299-12/17

EMENTA: ICMS. 1. BASE DE CÁLCULO. REDUÇÃO INDEVIDA. ERRO NA APLICAÇÃO DE ALÍQUOTAS. RECOLHIMENTO A MENOS. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. Restou comprovado que o autuado realizou diversas reduções de base de cálculo sem observar o previsto na legislação baiana, entretanto, foram refeitos os cálculos, mediante revisão fiscal realizada pelo autuante, em face de equívocos cometidos. Além disso, devem ser retiradas do lançamento de ofício as operações de saídas com bacalhau dessalgado congelado, beneficiadas à época com a redução, em 100%, da base de cálculo do tributo. Infração parcialmente subsistente. 2. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. Infração reconhecida. Acatada a preliminar de decadência de parcela do débito relativo apenas à primeira infração. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão da 2ª Junta de Julgamento Fiscal, que decidiu pela Procedência em Parte do presente Auto de Infração, lavrado em 24/09/15 para imputar ao contribuinte o cometimento de duas infrações, sendo objeto do Recurso ambas imputações, como a seguir descrito:

Infração 1 – recolhimento a menos do ICMS, no valor de R\$163.574,37, acrescido da multa de 60%, em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, relativamente ao período de janeiro de 2010 a dezembro de 2011.

Consta, ainda, que se trata “*de erro na aplicação da alíquota no Registro 60R dos arquivos magnéticos do SINTEGRA, que gera o resumo mensal dos itens do ECF, em que alguns itens estão em alguns momentos com a aposição errada da alíquota, o que, consequentemente, gerou valores menores de imposto no Livro Registro de Apuração mensal do ICMS*”.

Infração 2 – falta de recolhimento do ICMS relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entradas de mercadorias em valores inferiores aos das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias nos exercícios fechados de 2010 e 2011, levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário - o das saídas tributáveis. Valor do ICMS: R\$239.499,80. Multa: 100%.

A Junta de Julgamento decidiu a lide com os seguintes fundamentos:

VOTO

Após analisar as peças que compõem o presente PAF, constatei que o autuante lavrou o Auto de Infração em tela, para exigir ICMS e aplicar multas por falta de cumprimento de obrigações acessórias em decorrência de

02 (duas) infrações.

O autuado reconheceu à infração 02. Assim, entendo que a mesma restou caracterizada, pois não existe lide.

Logo, a lide persiste em relação à infração 01.

Em relação a arguição de inconstitucionalidade da legislação do Estado da Bahia em relação a tributação do “leite longa vida” e a multa de 60%, ressalto que o art. 167, I, do RPAF/99, exclui da competência dos órgãos julgadores a declaração da mesma, razão pela qual me abstenho de manifestar a respeito.

Preliminarmente, em relação à alegação defensiva de decadência parcial do lançamento tributário, relativo aos fatos gerados ocorridos no período de janeiro a agosto de 2010, não pode ser acolhida, pelos motivos que passo a expor.

O entendimento doutrinário e jurisprudencial, acerca dos lançamentos tributários sujeitos à 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, como no caso do ICMS, quando do pagamento antecipado, o ente tributante dispõe de cinco anos para realizar o lançamento ou homologação, nos termos do artigo 150 do CTN - Código Tributário Nacional.

Observe que o pagamento antecipado pelo sujeito passivo, nos termos do artigo acima citado, extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento. Havendo pagamento integral do tributo devido, não havendo outro prazo previsto em lei para homologação, este será 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.

Para aplicação da referida norma legal, é necessário que sejam atendidos alguns requisitos, entre eles, que o tributo tenha sido apurado e recolhido de acordo com a lei, ou seja, o pagamento integralmente do valor devido pelo sujeito passivo; que não exista lei que fixe outro prazo e por fim, que não tenha ocorrido dolo, fraude ou simulação, requisitos não existentes na lide em questão.

Na presente lide, o sujeito passivo, contribuinte do ICMS no Estado da Bahia, omitiu-se em prestar as informações ao fisco, artigo 149 do CTN, sendo necessária a apuração do imposto devido mediante procedimento administrativo tributário, resultando na lavratura do Auto de Infração em tela, por ter o sujeito passivo omitido informações na apuração do ICMS e realizado o conseqüente recolhimento em valor inferior ao devido.

Portanto, não se pode falar na aplicação da regra do § 4º do artigo 150 do CTN, pois, mediante ação fiscal, restou comprovada a omissão de pagamentos do tributo estadual, não havendo pagamento antecipado não se pode falar em homologação, pois não se pode homologar um pagamento que não foi realizado pelo sujeito passivo.

Também não pode ser argüida a aplicação do § 4º do artigo 150 do CTN, pois o Código Tributário do Estado da Bahia, Lei nº 3.956 de 11 de dezembro de 1981, aplicado aos contribuintes baianos, em seu artigo 107-B, fixou prazo para homologação, exercendo a faculdade prevista no próprio § 4º do artigo 150 do CTN.

O prazo para homologação tácita do lançamento e extinção do crédito tributário, fixado no Código Tributário do Estado da Bahia, no § 5º do artigo 107-B, é de 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, desde que não seja comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação, pois, comprovada essa situação, o tributo poderá ser reclamado pelo sujeito ativo, ente tributante, a qualquer época.

Por tudo acima exposto, no caso em tela, o prazo para contagem da decadência deve ser observado o previsto no § 5º do artigo 107-B do Código Tributário do Estado da Bahia, combinado com o artigo 173, inciso I, do CTN, o qual estabelece que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Portanto, por se tratar de fatos geradores ocorridos no exercício de 2010, o fisco teria até o dia 31/12/2015 para constituir o lançamento tributário. Como o Auto de Infração foi lavrado em 24/09/2015 não se configurou a decadência.

Quanto ao pedido de perícia, formulado pelo autuado, indefiro, haja vista que os elementos de prova constantes nos autos são suficientes para a formação da minha convicção, e a prova do fato não depende de conhecimento especial de técnicos, conforme previsto no art. 147, inciso II, “a” e “b”, do RPAF/99.

Não pode ser acolhida a preliminar de nulidade requerida pela defesa, pois não têm amparo fático ou jurídico os argumentos relativos aos pressupostos de validade do procedimento fiscal, pois a fiscalização expôs com clareza a fundamentação de fato e de direito, na medida em que descreve as infrações, fundamentando com a indicação dos fatos, normas e documentos, bem como de seus dados, assim como indica o supedâneo jurídico.

Não foi identificada nenhuma violação ao princípio do devido processo legal ou a quaisquer princípios de Direito Administrativo ou Tributário, em especial os do Processo Administrativo Fiscal, tendo sido observado o direito à ampla defesa e ao contraditório, visivelmente caracterizados pelos aspectos abordados na impugnação, bem como pela narrativa dos fatos e correspondente infrações imputadas.

No mérito, na infração 01 é imputado ao sujeito passivo ter recolhido a menos ICMS em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Trata-se de erro na aplicação da alíquota no Registro 60R dos arquivos magnéticos do SINTEGRA, que gera o resumo mensal dos itens do ECF, em que alguns itens estão em alguns momentos com a aposição errada da alíquota, o que, conseqüentemente, gerou valores menores de imposto no livro Registro de Apuração mensal do ICMS.

Em sua defesa o sujeito passivo impugnou parcialmente o valor autuado, não concordando com a inclusão dos seguintes produtos: ACTIVELE 1 0.5MG REV 28COM; LEITE LONGA VIDA fabricado fora do Estado da Bahia; ERVILHA TORTA - código 9915648, ERVA DOCE VASO – código 9903283, ERVA-CIDREIRA VASO – código 9903381, OREGANO VASO – código 9902881 e BACALHAU DESSALGADO.

Por sua vez, na informação fiscal, o autuante acolheu parcialmente as alegações defensivas, excluindo da autuação ACTIVELE 1 0.5MG REV 28COM, por se tratar de medicamento humano enquadrado na Substituição Tributária, e também excluiu ERVILHA TORTA, ERVA DOCE VASO, ERVA-CIDREIRA VASO, OREGANO VASO, por serem produtos isentos.

Concordo com as referidas exclusões realizadas pelo autuante em sua informação fiscal. Bem como, entendo correto a manutenção na autuação dos LEITE LONGA VIDA fabricado fora do Estado da Bahia e BACALHAU DESSALGADO, pelas razões que passo a expor.

Em relação ao produto LEITE LONGA VIDA fabricado fora do Estado da Bahia, no tocante a alegação defensiva de cobrança de imposto face a aplicação de alíquotas diferenciadas em razão da origem de determinados produtos, impondo verdadeira barreira fiscal, no entendimento da defesa, providência vedada no art. 150, V, e art. 152, da CF/88, como já destacado no início do voto, o art. 167, I, do RPAF/99, exclui da competência dos órgãos julgadores a declaração da mesma, razão pela qual me abstenho de manifestar a respeito.

Não resta dúvida de que para haver redução da base de cálculo o produto deve ser fabricado na Bahia, no caso em lide, devemos observar o disposto no inciso XXXV do artigo 87 do RICMS/97, vigente a época dos fatos geradores:

Art. 87. É reduzida a base de cálculo:

...
XXXV - das operações internas com leite de gado tipo longa vida (esterilizado), fabricado neste Estado, de forma que a carga tributária incidente na operação corresponda ao percentual de 7% (sete por cento);

Tratando-se de norma de benefício fiscal a interpretação deve ser literal, e não deve resultar em dispensa de pagamento de tributo devido, a teor do art. 108, § 2º c/c art. 111, CTN.

*Portanto, em relação ao Leite Longa Vida, o benefício fiscal somente alcança o **leite de gado tipo longa vida (esterilizado), fabricado neste Estado**, conforme expressamente previsto no inciso XXXV acima transcrito. Logo, foi correto o procedimento fiscal em exigir a aplicação da alíquota cheia nas operações de saídas do leite longa vida, originado de outro Estado.*

Devo ressaltar que esse tem sido o entendimento reiterado nas decisões de Segunda Instância deste CONSEF, a exemplo dos Acórdãos CJF Nº 0222-12/15, CJF Nº 0230-11/15 e CJF Nº 0245-11/15, conforme ementas abaixo transcritas:

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0222-12/15

EMENTA: ICMS. RECOLHIMENTO A MENOS. ERRO NA APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA. PRODUTOS ESCRITURADOS. DIVERSOS. A redução da base de cálculo de forma que a carga tributária corresponda a 7% nas operações internas com o leite longa vida é restrita ao produto fabricado neste Estado (artigo 87, XXXV, RICMS BA). Por seu turno, massa para pastel possui tributação normal na saída, não havendo que se falar em substituição tributária. O autuante acatou os argumentos defensivos postos, excluindo diversos itens da autuação, mantendo, porém, a cobrança para "massa de pastel" e "leite longa vida", em relação aos quais o contribuinte não conseguiu elidir a acusação. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0230-11/15

EMENTA: ICMS. ALÍQUOTA. APLICAÇÃO DIVERSA DA LEGALMENTE PREVISTA. OPERAÇÕES DE SAÍDAS ESCRITURADAS. UTILIZAÇÃO INDEVIDA DA ALÍQUOTA DE 7%, RESULTANDO EM DIMINUIÇÃO INDEVIDA DA CARGA TRIBUTÁRIA. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. Restou comprovado que o produto em questão, “leite longa vida”, não foi fabricado na Bahia. Disposição normativa acerca de exclusão de débito tributário não admite interpretação analógica ou extensiva, não sendo possível aplicar às operações com leite fabricado fora da Bahia a redução da base de cálculo prevista na redação então vigente do inciso XXXV do artigo 87 do RICMS/BA/97. Acolhidas parcialmente as arguições defensivas em sede de Primeira Instância, quanto a produtos de informática, restou reduzido o valor exigido. Infração parcialmente procedente. Não acolhido o pedido de redução ou cancelamento das multas aplicadas, por falta de amparo legal. Negados os pedidos para a realização de diligência e de perícia. Mantida a Decisão recorrida. Recursos **NÃO PROVIDOS**. Decisão unânime.

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO CJF Nº 0245-11/15

EMENTA: ICMS. RECOLHIMENTO A MENOS. ERRO NA APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA. PRODUTOS ESCRITURADOS. DIVERSOS. A redução da base de cálculo de forma que a carga tributária corresponda a 7% nas operações internas com o leite longa vida (art. 87, XXXV, RICMS BA) ou leite em pó (art. 87, XXI, RICMS BA) é restrita ao produto fabricado neste Estado, não alcançando leite modificado ou compostos lácteos). Sendo a redução da base de cálculo um benefício fiscal, que impõe interpretação restritiva, não pode ser alargada para alcançar outros produtos. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

Assim, o produto **LEITE LONGA VIDA** fabricado fora do Estado da Bahia fica mantido.

No tocante ao produto **BACALHAU DESSALGADO** não resta dúvida de que mesmo é o resultado de um processo de dessalga do **BACALHAU**. Sendo o bacalhau, originariamente, um pescado salgado, em meu entendimento, essa característica intrínseca de natureza de sua produção não se desnatura ao ser posteriormente dessalgado e congelado.

Nesta situação, não resta dúvida de que a alínea “e”, do inciso II, do art. 265 do RICMS-BA/12, exclui da isenção, expressamente, pescado salgado, por não se tratar de peixe in natura, in verbis:

“Art. 265. São isentas do ICMS:

[...]

II - as saídas internas de:

[...]

e) pescado, exceto crustáceo, molusco e rã, sendo que o benefício previsto nesta alínea não se aplica ao pescado enlatado, cozido, seco ou salgado;”

Portanto, o produto **BACALHAU DESSALGADO** fica mantido na autuação.

Por tudo acima exposto, acolho o resultado da revisão fiscal realizada pelos autuantes, ficando o valor da infração 01 reduzido para R\$ 162.482,42, conforme abaixo:

Data Ocorr	Data Vencdo	Base de Cálculo	Aliq %	Multa (%)	Valor Histórico
31/01/2010	09/02/2010	48.865,11	17	60	8.291,45
28/02/2010	09/03/2010	48.890,35	17	60	8.280,59
31/03/2010	09/04/2010	49.448,47	17	60	8.378,71
30/04/2010	09/05/2010	40.034,52	17	60	6.721,58
31/05/2010	09/06/2010	46.574,64	17	60	7.838,17
30/06/2010	09/07/2010	46.696,76	17	60	7.866,91
31/07/2010	09/08/2010	56.716,41	17	60	9.588,05
31/08/2010	09/09/2010	61.582,70	17	60	10.374,67
30/09/2010	09/10/2010	56.821,11	17	60	9.588,59
31/10/2010	09/11/2010	44.935,64	17	60	7.556,00
30/11/2010	09/12/2010	30.967,05	17	60	5.200,67
31/12/2010	09/01/2011	35.740,11	17	60	5.984,59
31/01/2011	09/02/2011	31.873,64	17	60	5.418,52
28/02/2011	09/03/2011	23.597,17	17	60	4.011,52
31/03/2011	09/04/2011	34.061,11	17	60	5.771,33
30/04/2011	09/05/2011	40.104,41	17	60	6.785,16
31/05/2011	09/06/2011	32.086,05	17	60	5.417,28
30/06/2011	09/07/2011	25.677,17	17	60	4.343,23
31/07/2011	09/08/2011	36.760,29	17	60	6.232,14
31/08/2011	09/09/2011	32.704,52	17	60	5.523,77

30/09/2011	09/10/2011	39.292,17	17	60	6.622,50
31/10/2011	09/11/2011	34.403,70	17	60	5.799,76
30/11/2011	09/12/2011	26.632,41	17	60	4.480,49
31/12/2011	09/01/2012	37.736,52	17	60	6.406,74
TOTAL					162.482,42

Logo, entendo que a infração 01 deve ser parcialmente mantida, no valor de R\$162.482,42, conforme abaixo, uma vez que restou comprovado que o autuado realizou diversas aplicações de alíquotas sem observar o previsto na legislação baiana:

Pelo acima exposto, voto pela **PROCEDÊNCIA PARCIAL** do Auto de Infração, conforme abaixo:

INFRAÇÕES	JULGAMENTO	ICMS DEVIDO V. HISTÓRICO
1	PROCEDENTE EM PARTE	162.482,42
2	PROCEDENTE	239.499,80
TOTAL		401.982,22

Foi proferido um voto discordante, no que tange à decadência levantada pelo contribuinte, conforme a seguir transcrito:

VOTO DIVERGENTE

Primeiramente quero manifestar meu respeito ao voto do Ilustre Relator, frisando que dele divirjo apenas quanto a considerar que as alegações defensivas de decadência parcial do lançamento tributário, relativo aos fatos geradores, ocorridos no período de janeiro a agosto de 2010, decorrente da Infração 1, não pode ser acolhida.

A Infração 1 (03.02.02) diz respeito a recolhimento a menos do ICMS, em razão de erro na aplicação da alíquota aplicável nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Como tal, porquanto à oposição, no Registro 60R dos arquivos magnéticos do SINTEGRA, de alíquotas erradas, vê-se a acusação de recolhimento a menor do imposto devido nas operações de saídas de mercadorias no período de janeiro de 2010 a dezembro de 2011, com lançamento no valor de R\$163.574,37.

Tal oposição de alíquotas erradas, no Registro 60R do arquivo SINTEGRA, diz respeito ao entendimento do autuante, diferentemente do autuado, em relação a algumas operações registradas como acobertadas pelo regime da substituição, considerada, pelo autuante, com tributação normal; operações apontadas pela fiscalização com base na alíquota de 17%, relativo a produtos tratados pelo dependente com alíquota 0% (zero) por entender que estavam acobertadas pelo benefício da isenção; operações consideradas pela impugnante com carga tributária de 7%, quando deveria, à luz do entendimento da fiscalização, de 17%; e mercadorias tratadas com redução de 100% da base de cálculo, tratadas pela fiscalização com base de cálculo normal.

Como bem destaca o Ilustre Relator em seu voto, o entendimento doutrinário e jurisprudencial, acerca dos lançamentos tributários sujeitos à homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem o prévio exame da autoridade administrativa, como é o caso do ICMS, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa (art.150 do CTN).

Na forma do § 4º do art. 150 do CTN, 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.

Aduz o Ilustre Relator, que, para aplicação da referida norma legal (§ 4º) é necessário que sejam atendidos alguns requisitos, entre eles, que o tributo tenha sido apurado e recolhido de acordo com a lei, ou seja, o pagamento integralmente no valor devido pelo sujeito passivo; que não exista lei que fixe outro prazo e por fim, que não tenha ocorrido dolo, fraude ou simulação, requisitos estes, à luz do seu entendimento, não existentes na lide em questão.

Em relação ao tributo ter sido apurado e recolhido de acordo com a lei, diz o Ilustre Relator, que o dependente omitiu informações ao fisco (art. 149 do CTN), sendo necessária a apuração do imposto devido mediante procedimento administrativo tributário, resultando na lavratura do presente Auto de Infração, o que divirjo de tal entendimento.

O que se vê, da análise das peças que compõe o presente processo, são controvérsias, entre as partes, na interpretação das normas cabíveis, que regulamentavam as operações de circulação de mercadorias, objeto do demonstrativo que deram causa a Infração 1, intrínseco do processo administrativo fiscal, em respeito aos princípios constitucionais do contraditório e ampla defesa (art. 5º, LV).

Tanto é verdade que, em sede de informação fiscal, o d. Fiscal Autuante, concordou com a impugnante,

reconhecendo procedência em algumas das suas considerações de defesa. O fato do fisco não concordar com demais argumentos de defesa, e a primeira instância de julgamento acompanhar o entendimento da fiscalização, não credita a interpretação do I. Relator de que o defendente omitiu informações ao fisco, e que por isso não tenha apurado e recolhido o imposto de acordo com a legislação; aliás, foi do lançamento das operações no Registro 60R do arquivo SINTEGRA, pelo defendente, que permitiu a fiscalização, através do roteiro de auditora por meio da ECF, desenvolver a presente autuação.

Também, não observo nos autos, qualquer situação de ocorrência de dolo, fraude ou simulação na constituição de fatos que pudessem vim a dá sustentação de que tal recolhimento a menor do ICMS, na forma da acusação, não tenha sido por erro na interpretação da legislação em relação à aplicação da alíquota correta nas operações objeto da autuação.

Mesmo porque, o I. Relator, ao destacar que, desde que não seja comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação, o prazo para homologação tácita do lançamento e extinção do crédito tributário é dado da data da ocorrência do fato gerador; não indica, no seu voto, o ato que caracteriza que o defendente cometera dolo, fraude ou simulação na situação posta na autuação, e que por isso, no caso em análise, expressa que o prazo para a contagem da decadência deve ser observado o previsto no inciso I, do art. 173, do CTN, combinado com § 5º do artigo 107-B do Código Tributário do Estado da Bahia, o qual estabelece que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

E nesse contexto, por se tratar de fatos geradores ocorridos no exercício de 2010, é seu entendimento de que o fisco teria até o dia 31/12/2015 para constituir o lançamento tributário; e como o Auto de Infração foi lavrado em 24/09/2015, é seu entendimento de que não se configurou a decadência, o que divirjo.

Pois, do tanto quanto aqui discorrido, onde não observo qualquer situação de ocorrência de dolo, fraude ou simulação na constituição dos fatos que deram causa a infração 1 em análise, mas apenas a apuração do imposto devido pelo defendente, à época dos fatos geradores, em valores menores que a apuração do imposto devido pela fiscalização, por discordância na interpretação da norma; entendo que, para tais ocorrências de fatos geradores, conta-se o prazo decadencial, com enquadramento no art. 150, § 4º, do CTN, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, conforme a seguir descrito:

*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.(Grifo acrescido)*

*§ 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.(Grifos acrescidos)*

Desta forma, resta razão a arguição do defendente, em relação aos fatos geradores, relativo ao período de janeiro a agosto de 2010, de que tenha imperado a decadência, dado a ciência do Auto de Infração em 28/09/2015. Aliás, tal entendimento vem a respeitar a orientação da Procuradoria Geral do Estado, através do Ofício Gab/PROFIS/PGE nº 42/2016, datado de 22/11/2016, em que promoveu a uniformização de suas orientações jurídicas a cerca de alguns temas relacionados ao ICMS. Dentre eles, o de decadência, através do Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0.

O sujeito passivo, inconformado com a Decisão de primeira instância, interpôs Recurso Voluntário, informando que efetuou “o pagamento parcial da Infração 01 e total da Infração 02 e, para o saldo remanescente, apresentou Defesa Administrativa, demonstrando que improcede a exigência fiscal porque o autuante acabou por incluir produtos que possuem redução de base de cálculo ou são beneficiadas pelo benefício da isenção”.

Apesar disso, suscita, preliminarmente, a decadência de todos os débitos ocorridos no exercício de 2010, argumentando que não é aplicável “o art. 173, I, mas o art. 150, § 4º, do CTN, diante da existência de recolhimento, embora parcial, do ICMS apurado em sua escrita fiscal (atividade do contribuinte)”.

Acrescenta que “tratando-se de levantamento analítico de estoque, que engloba os períodos de janeiro a dezembro de 2010, e uma vez que os meses estão dispostos em cadeia, ou seja, o resultado de um interfere no subsequente, é imperioso o reconhecimento de que o resultado final da autuação sofreu a influência direta das operações ocorridas no período de janeiro a novembro de 2010 e, por conseguinte, a improcedência/nulidade de todo o levantamento

realizado”.

Discorre sobre o instituto da decadência e transcreve o pensamento doutrinário e jurisprudencial a respeito, afirmando que *“a manutenção do entendimento fiscal, portanto, caracteriza negativa de vigência à Constituição Federal e ao Código Tributário Nacional”*.

Observa que *“a presunção da Decisão recorrida de que as alegadas omissões decorrentes da análise de estoque só ocorreram no período fiscal de dezembro/10 é completamente descabida. Ora, para a identificação das saídas omitidas, o autuante considera as movimentações de entradas e saídas dos meses de janeiro a novembro de 2010, períodos fiscais já extintos, fato que torna inaproveitável qualquer conclusão decorrente deste erro, (...)”*.

Aduz que, *“como técnica de auditoria, é admissível que o Auditor proceda ao levantamento da movimentação de estoques de vários exercícios, desde que contínuos. Assim, o levantamento de estoque pode ter como mês de início um determinado período fiscal (janeiro/10) e como mês de término um período fiscal distante 03 anos (dezembro/13). De maneira que este fato isolado, não invalida o levantamento realizado e suas conclusões”*.

Todavia, afirma que *“para validade ou não do levantamento da movimentação de estoque não importa a quantidade de meses considerada, mas se os meses considerados são passíveis de revisão ou não”, “do contrário, poderia o autuante ter iniciado seu levantamento em junho/1996, início das atividades da empresa, e concluído em dezembro/2015, quando procedeu a contagem física do estoque existente na data atual”*.

Observa, ainda, que *“não sendo possível determinar em que mês as omissões ocorreram, admite-se que tenha ocorrido no último mês fiscalizado exclusivamente porque esta condição poderá favorecer o contribuinte que será submetido ao menor índice de atualização (Selic)”, “entretanto, todas as vezes em que a aplicação dessa presunção não favorecer o contribuinte, a mesma não poderá ser aplicada”*.

Reitera que, *“para que fosse permitido concluir sempre que a omissão ocorreu no último mês fiscalizado, seria necessária a previsão legal (que inexistente) e a razão lógica (que igualmente inexistente)”* e que, *“ao considerar em seu levantamento as movimentações de mercadorias relativas aos meses de janeiro a novembro/10, períodos já homologados, o autuante terminou por contaminar o resultado final. Assim, como dito anteriormente, é inaproveitável todo fruto colhido de uma árvore envenenada porque aquele se nutriu do veneno desta”*.

Alega que *“no caso do ICMS, o que se homologa não é apenas o pagamento realizado, e sim todo procedimento desenvolvido pelo contribuinte, porquanto o cálculo do imposto devido decorre de apuração, atendendo aos contornos da não-cumulatividade do ICMS (art. 155, § 2º, I da CF/88)”*.

Prossegue dizendo que *“a par do exposto, o lançamento fiscal em questão não pode ser exigido, porque o crédito tributário dos meses de janeiro a novembro de 2010 está extinto pela homologação tácita nos termos do art. 156, inc. V, do CTN, eis que decorrido o prazo previsto no § 4º do art. 150 do mesmo diploma legal, ou seja, 05 (cinco) anos do fato gerador do ICMS”*.

Informa que, *“no caso concreto, o recorrente tomou ciência do Auto de Infração em 18/12/2015, quando já ultrapassado o prazo para homologação, pelo Fisco, do recolhimento relativo ao período de janeiro a novembro de 2010. Não obstante, esses créditos, ainda que decaídos, estão sendo objeto do lançamento, pelo que devem ser excluídos, já que extintos (art. 156, V e VII, do CTN)”*.

No mérito da infração 1, alega que é improcedente a autuação relativa aos pescados e ao leite longa vida.

No que tange aos pescados, argumenta que *“o autuante pretende, ainda, cobrar ICMS em relação às operações com FILE BACALHAU DES, LOMBO DE BACALHAU PORTO 1KG, FILE BACALHAU CONG Kg, FILE BACALHAU PORTO CONG, LOMBO BAC PORTO MACRO 1Kg, LOMBO BACALHAU GADUS MORHUA 1 kg”*, esquecendo, *“no que foi seguido pela Decisão recorrida, que*

tais produtos também são beneficiados pela isenção disposta no RICMS/BA, tanto em sua redação do Decreto nº 6.284/97 [artigo 87, inciso XXXVI] quanto no Decreto nº 13.780/12 [artigo 265, inciso II, alínea “e”].

Afirma que os produtos ora mencionados não se encontram dentre as exceções listadas na alínea “e” do inciso II do artigo 265 do RICMS/12 *“posto que estamos diante de **pescados dessalgados e congelados**, sendo, portanto, diametralmente apostos à previsão que exclui o pescado seco ou salgado, conforme se conclui da própria descrição do item, das informações passadas pelos fornecedores na respectiva embalagem”*.

Esclarece que:

1. *“o produto em questão é o Bacalhau Dessalgado (postas, desfiados e lombos), ou seja, o recorrente não o adquiriu na sua forma salgada para processá-lo e vendê-lo dessalgado”, porque não promove a referida industrialização;*
2. *os pescados no Estado da Bahia são isentos do ICMS e o pescado (dessalgado em postas, desfiados e lombos) comercializado por ele não se enquadra dentro da exceção à regra de isenção (salgado);*
3. *“quem comprova que o produto foge à regra da tributação é o próprio autuante, quando descreve que a aquisição é de Bacalhau Dessalgado. Ou seja, a mercadoria enquadra-se perfeitamente na regra estabelecida pelo RICMS, já que se trata de pescado, e este NÃO é enlatado, cozido, seco ou salgado”*.

Informa que, utilizando o mesmo raciocínio, o CONSEF, em situação análoga, e com a confirmação do Fisco, excluiu o bacalhau dessalgado da tributação do ICMS (Auto de Infração nº 129711.0005/12-1 – Acórdão JJF Nº 0107-05/14, confirmado pelo Acórdão CJF nº 0347-12/14, e no Auto de Infração nº 129712.0003/12-1 – Acórdão JJF Nº 0038-06/14).

Alega, ainda, que, embora as decisões mencionadas se refiram a redução de base de cálculo, a situação é semelhante ao caso concreto, já que há desoneração do ICMS e existem as mesmas regras de exceção.

Diz também que, recentemente, no *“Auto de Infração nº 232845.2257/15-8, o próprio Fiscal Autuante, ao prestar suas informações no processo, reconheceu a isenção para o produto em questão, afirmando expressamente que ‘quanto ao produto FILE BACALHAU DESSAL CONGEL 1.3KG, goza do benefício da isenção, conforme alínea “e”, inciso II do artigo 265 do RICMS – BA’ (vide doc. 04 da Impugnação)”*.

Conclui que, ao tributar o bacalhau dessalgado, o Fisco está dando uma interpretação além da prevista na legislação, violando, por sua vez, os artigos 110 e 111, do Código Tributário Nacional, o que significa dizer, em seu entendimento, *“que a fiscalização não pode ir além do que fora dito na norma estadual, posto que em matéria tributária a interpretação é obrigatoriamente restritiva, de sobremaneira que, em não havendo hipótese expressa na legislação de que o bacalhau dessalgado não está contemplado com a isenção, não poderá o Fisco criar nova hipótese de tributação. Deve-se, portanto, aplicar/interpretar a norma estadual conforme ela é posta. E, nessa interpretação, o bacalhau dessalgado está isento do ICMS, já que, quando da sua comercialização (fato gerador do imposto), ele não era salgado, como quer fazer entender o autuante”*.

Reitera que *“o produto comercializado não foi o bacalhau salgado para ser industrializado e vendido dessalgado, mas sim o dessalgado ao ponto de preparo, ou melhor, ao ponto para o consumo e preparações de pratos com o pescado” e “dessa forma, enquanto perdurar o benefício previsto nos dispositivos acima transcritos, do mesmo diploma legal, as operações internas e interestaduais com os referidos produtos não sofrerão tributação, face a isenção que acoberta tais saídas”*.

Quanto ao leite longa vida, alega que não pode ser aplicada *“a limitação imposta pelo Estado,*

por meio de uma carga tributária majorada e diferenciada nas operações interestaduais, posto que viola a vedação constitucional disposta no art. 150, V, e art. 152, da Carta Magna”.

Observa que, diante do artigo 1º da Constituição Federal de 1988, percebe-se que “o Constituinte estabeleceu um elo de cooperação entre os Estados, para evitar competições predatórias, indiscriminadas e danosas entre os Entes pertencentes à mesma Federação, que implicassem em crescimento de um Estado em detrimento de outros, prática essa repelida pela Carta Magna”.

Discorre sobre os princípios federativos e o da isonomia e aduz que “a sistemática concebida pelo Estado, além de criar mercado fechado, com medida protecionista e montagem de barreira tributária, interfere, de forma desleal, no comércio de leite, impossibilitando o ingresso dos produtos de outros Estados, em face da carga tributária de 17% de ICMS, enquanto o produtor local tem sua taxaço reduzida a 7%”.

Entende que “considerando que o Fisco confere tratamento diferenciado ao leite produzido fora do Estado, em favor do produzido internamente, em afronta a Constituição, impõe-se a desconstituição da infração”.

Informa que a situação “já foi objeto de análise do Poder Judiciário da Bahia que, confirmando a majoração da carga tributária, vem se posicionando pela improcedência da exigência de recolhimento a menor de ICMS em razão de suposto erro na aplicação de alíquota cabível nas saídas de leite longa vida”. Transcreve decisões do Tribunal de Justiça da Bahia e de São Paulo, bem como do Supremo Tribunal Federal, “pela inconstitucionalidade do tratamento diferenciado para as operações internas e interestaduais para o mesmo produto” para demonstrar seu ponto de vista.

Argumenta que “embora a questão encontre-se na esfera administrativa, não deve ser esquecido que todas as normas estão incluídas dentro de um mesmo ordenamento jurídico. Ou seja, tanto a norma estadual quanto a nacional fazem parte de um todo. E é nesse sentido que a norma deve ser apreciada, levando-se em consideração a hierarquia, para a solução justa do litígio, sem maiores entraves e prejuízos”.

Advoga a tese de que “em uma situação de conflito de normas a prevalência de uma delas não significa a exclusão da outra. In casu, a solução seria utilizar o critério hierárquico, o que significa dizer que a Constituição Federal deva prevalecer sobre a Legislação Estadual. Deve-se, portanto, aplicar a norma local conforme a constituição, sem a necessidade de declará-la inconstitucional”.

Salienta que “agindo dessa forma, evitar-se-á a onerosidade tanto para o contribuinte, que não terá que arcar com as despesas de um processo judicial, como, e principalmente, para o Estado que não será condenado em sucumbência”.

Conclui que “a improcedência se impõe porque, considerando que o Estado da Bahia confere tratamento diferenciado ao leite produzido fora do Estado, em favor do produzido internamente, afronta aos arts. 1º, 5º, 150, II e V, 155, II, § 2º, XII, “g” e 152, todos da Carta da República, dispositivos hierarquicamente superiores à legislação estadual”.

Por fim, pede a improcedência da parte contestada da infração 1.

Argumenta, também, que a multa aplicada é exorbitante e inconstitucional, pois viola o princípio do não-confisco, além de não ter havido prova de que agiu com dolo ou flagrante intuito de fraude.

Alega que “a aplicação do princípio constitucional em comento às multas tributárias, há muito defendido pela doutrina, também já foi objeto de pacificação pela jurisprudência da Corte Excelsa, que em vários julgados, muitos deles proferidos em sede de controle concentrado de constitucionalidade (em face de legislações estaduais que consagravam multas em patamares similares aos ora discutidos), assentou entendimento de que a multa fiscal deve observar a razoabilidade/proporcionalidade, sendo limitada, pelo princípio da vedação de confisco”.

Reproduz diversas decisões do Supremo Tribunal Federal, aduzindo que restou consolidado o posicionamento “tanto pela possibilidade de aplicação do princípio da vedação de confisco às multas tributárias, quanto para estabelecer entre 20% e 30% o parâmetro razoável a título de penalidade, superior ao qual se adentra na esfera do confisco”.

Afirma que “o entendimento acima vertido vem sendo seguido pelos pretórios federais e estaduais pátrios”, o que “não poderia ser diferente, vez que multas aplicadas de modo desproporcional servem única e exclusivamente como medida usurpadora do patrimônio do contribuinte, e não como medida educadora”.

Requer “o reconhecimento da improcedência da autuação, no que atine à multa fixada, ou, subsidiariamente, para sua redução a patamar razoável (entre 20% e 30%)”.

Pede, ainda, que “em caso de dúvida, de acordo com a determinação contida no art. 112, do CTN, que se aplique a interpretação mais favorável ao Contribuinte, julgando Improcedente o Auto de Infração em combate”.

Finalmente, protesta pela “produção de todos os meios de prova em direito admitidos, em especial a juntada aos autos de documentos, bem como a realização de perícia técnica a fim de demonstrar a inexistência das irregularidades apontadas em seu desfavor”.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário em face da Decisão da 2ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou procedente em parte o presente Auto de Infração, lavrado para exigir o ICMS em razão de duas infrações: (i) recolhimento a menos de ICMS, em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, relativamente ao período de janeiro de 2010 a dezembro de 2011; (ii) falta de recolhimento do ICMS relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e sem a respectiva escrituração, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias nos exercícios fechados de 2010 e 2011.

Inicialmente, rejeito o pedido de realização de “perícia técnica” formulado pelo recorrente, pois entendo que os elementos constantes dos autos são suficientes à formação do convencimento deste órgão de julgamento administrativo (acorde o artigo 147, inciso I, letra "a", do RPAF/99). Além disso, se há alguma prova ainda a ser apresentada, certamente é proveniente de documentos que o próprio sujeito passivo possui e, assim sendo, é dele o ônus de trazê-los aos autos, sendo inadequada, para tal finalidade, a diligência solicitada.

O recorrente requereu que fosse decretada a decadência dos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a novembro de 2010, referentemente às duas imputações, sob o argumento de que o ICMS é um tributo sujeito à homologação e, no caso de pagamento antecipado do ICMS (que é o caso dos autos), o dispositivo legal que rege a decadência é o artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, conforme reconhecido pelo Superior Tribunal de Justiça na sistemática dos Recursos repetitivos, e não o artigo 173, inciso I, ao contrário do que afirmou a Junta de Julgamento Fiscal.

Sobre o assunto, vale ressaltar que, recentemente, houve uma mudança radical no posicionamento da PGE/PROFIS relativamente à decadência, o que foi acatado pelo CONSEF, em decorrência da revogação do § 5º do artigo 107-B da Lei nº 3.956/81 (COTEB) e do cumprimento do teor da Súmula Vinculante nº 08 do Supremo Tribunal Federal.

A referida Súmula Vinculante nº 8 do STF - aprovada na sessão plenária de 12/06/08 e publicada no Diário Oficial da União de 20/06/08 – declarou a inconstitucionalidade de legislação federal que dispunha sobre a decadência e a prescrição do crédito tributário vinculado às contribuições previdenciárias, explicitando o entendimento, baseado em diversos precedentes judiciais, de que apenas lei complementar pode dispor sobre normas gerais em matéria tributária e, portanto, deve

ser aplicado o prazo quinquenal previsto no Código Tributário Nacional. Eis o texto da referida Súmula: *“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 de prescrição e decadência de crédito tributário”*.

Merece destaque o que disse a Procuradora Assistente da PGE/PROFIS, em Parecer exarado nos autos do processo administrativo fiscal oriundo do Auto de Infração nº 269200.0333/12-4, e chancelado pelo Procurador Chefe daquele órgão: *“em data recente, nos autos do Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0, esta Procuradoria Fiscal reviu seu entendimento acerca do tema, para estabelecer que deve ser contado o prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no art. 150, § 4º, do CTN, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário (entendendo-se como tal as operações ou prestações tributáveis), apura o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas”*.

Pelo que consta neste processo administrativo fiscal, observo que, na primeira imputação, o contribuinte foi acusado de ter recolhido a menos o ICMS, não restando comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Portanto, deve incidir a regra do § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional, que prevê que *“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”*.

Como o contribuinte foi cientificado da lavratura deste Auto de Infração no dia 28/09/15, conforme se constata no recibo apostado à fl. 3 dos autos (e não 28/12/15, como alegado na peça recursal), decreto a decadência dos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a setembro de 2010 no que tange à infração 1, haja vista que a hipótese se subsume perfeitamente nesse novo entendimento.

Há de se ressaltar que, embora na impugnação tenha sido reconhecida a procedência da segunda infração, o autuado suscitou, em seu apelo recursal, a decadência do débito datado de 31/12/10, circunstância que deve ser obrigatoriamente apreciada pelo julgador administrativo, tendo em vista que se trata de matéria de ordem pública.

Como mencionado no início deste voto, o contribuinte foi acusado de ter deixado de recolher o ICMS relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e sem a respectiva escrituração, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias nos exercícios fechados de 2010 e 2011.

O sujeito passivo requereu a declaração de decadência dos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a novembro de 2010, com base no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, sob o argumento de que foi cientificado da lavratura do presente Auto de Infração em 28/12/15 e o ICMS é um tributo cujo lançamento é realizado por homologação, embora, na verdade, o autuado tenha sido cientificado deste lançamento de ofício no dia 28/09/15, conforme se constata no recibo apostado à fl. 3 dos autos.

Qualquer que tenha sido o prazo de ciência, não há como se acatar o argumento recursal, tendo em vista que este Colegiado vem entendendo que, no caso de omissão de receitas relativas a operações de circulação de mercadorias, constatada em levantamento quantitativo de estoques, deve ser aplicado o prazo previsto no inciso I do artigo 173, em vez do prazo indicado no § 4º do artigo 150, do Código Tributário Nacional, isto é, cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Aplicando-se a regra do inciso I do artigo 173 do Código Tributário Nacional o prazo decadencial se encerraria no dia 31/12/15, data posterior à lavratura do presente Auto de Infração (24/09/15) e da ciência feita ao contribuinte (28/09/15).

Saliento, por fim, que, ainda que seja adotado o prazo previsto no § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional, como deseja o contribuinte, ainda assim não ocorreu a decadência suscitada. Isso porque foi consignado o dia 31/12/10 como a data de ocorrência dos fatos geradores da infração 2, em obediência ao disposto no § 2º do artigo 39 do RPAF/99, tendo em vista a impossibilidade de se discriminar o débito por períodos mensais, o que significa dizer que o prazo decadencial também se encerraria em 31/12/15, data posterior à lavratura do presente Auto de Infração (24/09/15) e da ciência feita ao contribuinte (28/09/15).

Veja-se o dispositivo citado do RPAF/99:

Art. 39. *O Auto de Infração conterá:*

(...)

§ 2º *Na lavratura do Auto de Infração, não sendo possível discriminar o débito por períodos mensais, considerar-se-á o tributo devido no último mês do período fiscalizado.*

Vale ressaltar que, no levantamento quantitativo de estoques, o período de apuração é delimitado pelo ano civil, a fim de haver a coincidência com a escrituração dos inventários inicial e final do período. Nessa hipótese, como não é possível identificar em que momento ocorreram as omissões de saídas de mercadorias, não há como haver a discriminação dos débitos de imposto por períodos mensais.

Conclui-se, portanto, que, no momento da lavratura deste Auto de Infração e na data em que o recorrente foi cientificado (28/09/15), ainda não havia se completado o prazo de cinco anos contado dos fatos geradores da infração 2 (31/12/10) ou do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Rejeitada, assim, a alegação de decadência da segunda imputação.

No mérito da infração 1, o recorrente se mostrou inconformado com a autuação referente aos pescados e ao leite longa vida.

Em relação aos pescados, verifico, pelos demonstrativos impressos anexados às fls. 10 a 15 e gravados no *compact disc* apensado à fl. 61, que foram relacionados diversos tipos de produtos derivados do bacalhau (dessalgado e congelado), os quais, segundo o autuado, gozam do benefício da isenção do ICMS prevista no inciso XXXVI do artigo 87 do RICMS/97. São eles: FILÉ BACALHAU DESSALGADO, LOMBO DE BACALHAU PORTO 1KG, FILE BACALHAU CONGELADO Kg, FILE BACALHAU PORTO CONGELADO, LOMBO BACALHAU PORTO MACRO 1Kg , LOMBO BACALHAU GADUS MORHUA 1 kg.

É consabido que, para se verificar a incidência da norma tributária, deve-se atentar para os elementos constitutivos do tributo: (i) Fato gerador; (ii) Contribuinte ou responsável; (iii) Base de Cálculo; e (iv) Alíquota.

Segundo a doutrina, “fato gerador” pode ser definido como sendo uma situação abstrata, prevista em lei como necessária e suficiente, a qual, uma vez ocorrida em concreto, dá origem ao nascimento da obrigação tributária (a relação jurídica na qual o Estado impõe ao contribuinte ou responsável tributário uma prestação consistente em pagamento de tributo, ou a prática ou abstenção de ato no interesse da arrecadação ou da fiscalização tributária).

O conceito de fato gerador, segundo Amílcar de Araújo Falcão, é o ponto de partida para a formação de inúmeros conceitos, além de possibilitar várias conclusões importantes, como, por exemplo:

1. identificação do momento em que nasce a obrigação tributária principal;
2. determinação do sujeito passivo principal da obrigação tributária;
3. fixação de conceitos de incidência, não incidência e isenção;
4. determinação do regime jurídico da obrigação tributária: alíquota, base de cálculo, isenções, etc.;

5. classificação de impostos em diretos e indiretos.

O fato gerador pode se apresentar sob os seguintes aspectos:

1. aspecto material ou objetivo, que corresponde à “*situação definida em lei como necessária e suficiente para a ocorrência da obrigação principal*”, de acordo com o Código Tributário Nacional;
2. aspecto subjetivo, relacionado à determinação pelo legislador dos sujeitos ativo (direito de exigir o pagamento do tributo) e passivo (dever de pagar o tributo);
3. aspecto espacial, referente ao local ou território onde será aplicada a lei;
4. aspecto temporal, que corresponde ao momento da ocorrência do fato gerador;
5. aspecto quantitativo, que se relaciona com o valor da base de cálculo e a alíquota da obrigação tributária.

O aspecto temporal possui grande importância, pois determina o momento em que nasce a obrigação tributária e, conseqüentemente, a norma a ser aplicada.

Observo que restou demonstrado, neste processo administrativo, que o recorrente não se dedica à atividade de dessalgar o bacalhau que foi adquirido na forma salgada, importando do exterior, ao revés, o produto já após a dessalga feita no país de origem.

No período de outubro de 2010 a dezembro de 2011 (cujos fatos geradores não foram atingidos pela decadência) encontrava-se vigente o RICMS/97, que estabelecia, em seu artigo 87, inciso XXXVI, o seguinte:

Art. 87. *É reduzida a base de cálculo:*

(...)

XXXVI - *das operações internas com pescado, exceto crustáceo, molusco e rã, em 100% (cem por cento), observada a vedação ou estorno do crédito fiscal, nos termos dos arts. 97 e 100, sendo que o benefício previsto neste inciso não se aplica:*

- a) à operação que destine o pescado à industrialização;*
- b) ao pescado enlatado ou cozido;*
- c) ao pescado seco ou salgado.*

A Junta de Julgamento Fiscal entendeu que, por ter sido salgado anteriormente, o bacalhau já havia sofrido um processo de industrialização e, portanto, não poderia gozar do benefício da isenção tributária (ou redução em 100%), porque se inseria nas exceções contidas no próprio artigo invocado pelo contribuinte.

Ocorre que o que se deve observar é o que ocorreu no momento do fato gerador, isto é, deve-se averiguar que tipo de produto foi comercializado pelo sujeito passivo no momento da saída do estabelecimento para o consumidor final (que é o caso dos autos), chegando-se à conclusão que, inegavelmente, foi o bacalhau dessalgado congelado. Portanto, o fato se insere na regra contida no referido inciso XXXVI do artigo 87 do RICMS/97, gozando, portanto, da redução de base de cálculo em 100% do ICMS, o que equivale a uma isenção, nos termos do entendimento manifestado pelos Tribunais Superiores.

É importante ressaltar que a norma tributária (RICMS/97, artigo 87, inciso XXXVI) não se refere ao “pescado fresco” para o gozo do benefício fiscal e, dessa forma, há de se concordar com a argumentação do recorrente quando afirmou que “*a fiscalização não pode ir além do que fora dito na norma estadual, posto que em matéria tributária a interpretação é obrigatoriamente restritiva, de sobremaneira que, em não havendo hipótese expressa na legislação de que o bacalhau dessalgado não está contemplado com a isenção, não poderá o Fisco criar nova hipótese de tributação. Deve-se, portanto, aplicar/interpretar a norma estadual conforme ela é posta. E, nessa interpretação, o bacalhau dessalgado está isento do ICMS, já que, quando da sua comercialização (fato gerador do imposto), ele não era salgado, como quer fazer entender o autuante*”.

Aliás, esta 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, em julgamento recente (Acórdão CJF nº 0168-12/17) manifestou-se acerca da matéria aqui tratada, conforme o voto exarado pela digna Conselheira Maria Auxiliadora Gomes Ruiz em Auto de Infração lavrado contra este mesmo contribuinte, decidindo que as operações com o bacalhau dessalgado gozam do benefício fiscal de isenção do ICMS, como se observa do excerto da Decisão abaixo reproduzido:

“VOTO

(...)

Quanto ao produto bacalhau dessalgado, observo que à época dos fatos geradores gozava do benefício da isenção, por se tratar de pescado, conforme disposto no art. 265, alínea “e” do inciso II do RICMS/2012, a seguir transcrito.

“Art. 265. São isentas do ICMS:

(...)

II - as saídas internas de:

e) pescado, exceto crustáceo, molusco e rã, sendo que o benefício previsto nesta alínea não se aplica ao pescado enlatado, cozido, seco ou salgado.”

Da leitura do dispositivo acima observo que a exceção é para o pescado enlatado, cozido, seco ou salgado, o que não é o caso dos autos, já que no momento da ocorrência dos fatos geradores o produto encontrava-se dessalgado e congelado.

Ademais, constato que através do Acórdão nº 0236/12-15, proferido por esta 2ª Câmara de Julgamento, ao apreciar o direito da utilização de crédito nas aquisições de “bacalhau”, que à época gozava do benefício da redução da base de cálculo, uma espécie de isenção, firmou o seguinte entendimento:

“Da análise das razões recursais depreendo, em relação à infração 1, tratar-se de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, referente a aquisição de mercadorias beneficiadas com isenção do imposto ou redução da base de cálculo em 100%, a exemplo de: bacalhau, pescados, arroz e feijão, adquiridas dentro e fora do Estado, através de operações de transferências e de vendas, consoante demonstrativos às fls. 14 a 21 dos autos.

(....)

Ademais, conforme salientado no Parecer da PGE/PROFIS, teria suporte a tese recursal no caso de se tratar de operações de transferências internas de produtos tributados, cuja Súmula 166 do STJ entende inexistir incidência do tributo, haja vista o fato da neutralização das operações de débito e crédito, pois, não há que se falar numa utilização de crédito capaz de gerar uma repercussão econômica dentro do mesmo ente federativo, não se justificando a imputação infracional. Contudo, em relação ao bacalhau saith (assim como os demais produtos, objeto da exação fiscal, a saber: pescados, arroz e feijão), conforme o próprio Parecer da PGE/PROFIS, não merece suporte a tese recursal, pois tratando-se a redução da base de cálculo de uma espécie de isenção parcial, sendo esta in casu de 100%, não há que se falar em qualquer possibilidade de creditamento, tampouco estorno parcial de crédito. Ressalte-se que as transferências internas (código 1152) ocorreram unicamente com bacalhau, no exercício de 2011 (fls. 14 a 19) e pescados, feijão e arroz (fl. 20), todas sujeitas à redução da base de cálculo em 100% ou à isenção, razão do indeferimento da diligência proposta em mesa.”

Dessa forma, mantendo a mesma linha de raciocínio, exarado no voto acima transcrito, já que nas aquisições do produto bacalhau o contribuinte não faz jus a qualquer creditamento do imposto, consequentemente as saídas não devem ser tributadas por gozarem do benefício da isenção, previsto no art. 265, inc. II do RAICMS/12.

Dessa forma, devem ser excluídos do levantamento fiscal os valores referentes a estas operações, no caso, FILÉ DE BACALHAU SAITHE CONG, BACALHAU DESF. DESS. CONG. 500 G, FILE DE BACALHAU CONGERADO, (...).”

Sendo assim, não há razão para que se adote posição divergente, razão pela qual devem ser excluídos, da infração 1, os valores concernentes às operações com o bacalhau dessalgado congelado.

Quanto ao produto “leite longa vida”, o recorrente argumentou que não pode ser aplicada “a limitação imposta pelo Estado, por meio de uma carga tributária majorada e diferenciada nas operações interestaduais, posto que viola a vedação constitucional disposta no art. 150, V, e art. 152, da Carta Magna”.

Não obstante, a legislação vigente ao tempo dos fatos geradores (outubro de 2010 a dezembro de 2011) determinava que o benefício fiscal de redução de base de cálculo somente era aplicável nas operações internas com o leite de gado longa vida (esterilizado) quando o produto fosse “fabricado neste Estado”, o que não é o caso destes autos.

Vejamos o disposto no RICMS/97:

Art. 87. *É reduzida a base de cálculo:*

(...)

XXXV - das operações internas com leite de gado tipo longa vida (esterilizado), fabricado neste Estado, de forma que a carga tributária incidente na operação corresponda ao percentual de 7% (sete por cento);

As alegações recursais a respeito da inconstitucionalidade da norma legal não podem ser apreciadas por este Colegiado, tendo em vista a vedação constante nos incisos I e III do artigo 125 do COTEB, a seguir transcritos:

Art. 125. *Não se incluem na competência dos órgãos julgadores:*

I - a declaração de inconstitucionalidade;

(...)

III - a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior.

Por fim, não pode ser acatado o argumento recursal, de que a multa é confiscatória, considerando que estão previstas no artigo 42, inciso II, alínea “a”, e III, da Lei nº 7.014/96 e não compete a este órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação ou a negativa de sua aplicação, nos termos dos incisos I e III do artigo 125 da Lei nº 3.956/81 (COTEB), acima reproduzidos.

Também não há como atender ao pleito do recorrente, de cancelamento ou redução da penalidade, em face da incompetência legal deste órgão julgador para apreciá-lo.

Por tudo quanto foi exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para excluir, da infração 1, os débitos cujos fatos geradores ocorreram no período de janeiro a setembro de 2010 (em razão da decadência), além daqueles relativos às operações de saídas com o bacalhau dessalgado congelado, no período não decaído, de acordo com o demonstrativo de débito abaixo.

Infração 1			
Data Ocorr	Data Vencdo	Valor após Decisão da JJF	Valor após Decisão da CJF
31/01/2010	09/02/2010	8.291,45	0,00
28/02/2010	09/03/2010	8.280,59	0,00
31/03/2010	09/04/2010	8.378,71	0,00
30/04/2010	09/05/2010	6.721,58	0,00
31/05/2010	09/06/2010	7.838,17	0,00
30/06/2010	09/07/2010	7.866,91	0,00
31/07/2010	09/08/2010	9.588,05	0,00
31/08/2010	09/09/2010	10.374,67	0,00
30/09/2010	09/10/2010	9.588,59	0,00
31/10/2010	09/11/2010	7.556,00	7.556,00
30/11/2010	09/12/2010	5.200,67	5.200,67
31/12/2010	09/01/2011	5.984,59	5.482,51
31/01/2011	09/02/2011	5.418,52	5.082,84
28/02/2011	09/03/2011	4.011,52	3.980,24
31/03/2011	09/04/2011	5.771,33	5.099,68
30/04/2011	09/05/2011	6.785,16	4.215,78
31/05/2011	09/06/2011	5.417,28	4.318,53
30/06/2011	09/07/2011	4.343,23	4.179,43
31/07/2011	09/08/2011	6.232,14	5.058,89
31/08/2011	09/09/2011	5.523,77	4.343,17
30/09/2011	09/10/2011	6.622,50	4.604,83
31/10/2011	09/11/2011	5.799,76	4.578,12

30/11/2011	09/12/2011	4.480,49	4.163,54
31/12/2011	09/01/2012	6.406,74	5.302,86
TOTAL		162.482,42	73.167,09

INFRAÇÕES	JULGAMENTO	ICMS DEVIDO
1	PROCEDENTE EM PARTE	73.167,09
2	PROCEDENTE	239.499,80
TOTAL		312.666,89

Por fim, devem ser homologados os valores efetivamente recolhidos.

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 **269352.0046/15-2**, lavrado contra **BOMPREÇO BAHIA SUPERMERCADOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$312.666,89**, acrescido das multas de 60% sobre R\$73.167,09 e 100% sobre R\$239.499,80, previstas no art. 42, incisos II, “a” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores efetivamente recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 16 de agosto de 2017.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - PRESIDENTE

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - RELATORA

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS