

PROCESSO	- A. I. Nº 233038.0003/16-5
RECORRENTE	- NESTLÉ DO BRASIL LTDA.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0178-03/17
ORIGEM	- IFEP – DAT/NORTE
PUBLICAÇÃO	- INTERNET 11/07/2018

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0116-11/18

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. UTILIZAÇÃO DE VALOR MAIOR QUE O DESTACADO NO DOCUMENTO FISCAL. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. FALTA DE RECOLHIMENTO. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. **a)** BENS PARA O ATIVO FIXO. **b)** MATERIAIS PARA USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Acolhida parcialmente a preliminar de decadência. Entende-se decaído apenas o mês de janeiro de 2011 na apuração do imposto lançado das infrações. Parcialmente subsistente. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Vencido o voto do relator em relação às infrações 1 e 3. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão da 3ª Junta de Julgamento Fiscal, concretizada no Acórdão JJF Nº 0178-03/17, a qual, unanimemente, julgou Procedente o Auto de Infração supra identificado, lavrado em 17/02/2016, para cobrar ICMS no valor histórico de R\$1.536.345,33, em razão das seguintes irregularidades:

Infração 01 - 06.01.01 - deixar de recolher o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do estabelecimento. Ocorrências nos meses de janeiro a março, setembro e outubro de 2011, novembro de 2012, janeiro, julho de 2013, julho, agosto outubro e dezembro de 2014, janeiro a março, maio, junho e outubro de 2015, no total de R\$266.295,56;

Infração 02 - 06.02.01 - deixar de recolher o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao uso e consumo do estabelecimento nos meses de janeiro e dezembro de 2011, abril, agosto de 2013, abril e novembro de 2014 no valor de R\$155.764,91;

Infração 03 - 01.02.40. - utilizar indevidamente crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado nos documentos fiscais, nos meses de janeiro, fevereiro, abril a novembro de 2011, janeiro a dezembro de 2012, janeiro a julho e novembro de 2013, fevereiro de 2014 a dezembro de 2015, no valor de R\$1.114.284,86.

A autuada apresentou impugnação tempestiva (fls. 28 a 40) e os autuantes prestaram a informação fiscal de praxe às fls. 62/65.

No conduto do Acórdão JJF Nº 0178-03/17, o Auto de Infração foi julgado Procedente, tendo o voto do Relator se consubstanciado na seguinte literalidade:

"Preliminarmente, cumpre analisar as razões subjetivas suscitadas pelo sujeito passivo, apresentando entendimento de que a presente autuação fiscal, notadamente no que diz respeito a infração 03, estaria comprometida pela incerteza, o que deve ensejar o seu pronto cancelamento. Alegou que para conseguir demonstrar irrefutavelmente a improcedência da autuação, precisaria compreender do que está sendo acusado, isto é, se de aproveitamento indevido de créditos ou de falta de recolhimento de ICMS-ST. Disse que como não consegue delimitar a suposta infração, teve seu direito à ampla defesa e ao contraditório sufocados, o que denotaria a impossibilidade de manutenção do lançamento tributário tal como lavrado.

Analisando os elementos processuais, observo que esta alegação não possui suporte fático ou jurídico. Observo que se encontra expresso de forma clara no corpo do Auto de Infração, que a acusação fiscal na Infração 03, se refere a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado nos documentos fiscais. De igual forma, o enquadramento legal e o levantamento fiscal que sustentam esta infração, não deixam dúvidas tratar-se de utilização indevida de créditos fiscais.

Dessa forma, não acato a alegação defensiva, visto que a defesa apresentada reflete precisamente a motivação do auto de infração, confirmando o pleno entendimento da acusação que lhe foi imposta, arguindo inclusive, a existência de saldo credor de ICMS em sua escrita fiscal, o que, no seu entendimento, compensaria os valores dos créditos utilizados indevidamente.

Assim, não vislumbro qualquer violação ao devido processo legal e à ampla defesa do contribuinte, que foi exercida plenamente, haja vista que demonstrou perfeito conhecimento da infração. A irregularidade apurada foi fundamentada em demonstrativos analíticos e documentos fiscais, que lhe foram fornecidos, inexistindo o alegado cerceamento do direito de defesa, por insegurança da acusação fiscal. Em verdade, os dispositivos do regulamento considerados infringidos foram indicados claramente no Auto de Infração, bem como o dispositivo legal referente à multa aplicada.

Ademais, a descrição das infrações permite claramente, identificar do que está sendo acusado o contribuinte, inociorrendo quaisquer das hipóteses previstas no art. 18 do RPAF/99, capaz de inquinar de nulidade o lançamento de ofício. Dessa forma, não acato as preliminares de nulidades suscitadas pelo defendente.

O defensor arguiu a decadência do direito de a Fiscalização cobrar valores de ICMS relativos a fatos geradores ocorridos entre 01.1.2011 a 28.2.2011, nos termos dos artigos 150, § 4º e 156, inciso V, do CTN.

Sobre a decadência, o art. 150 do CTN, assim determina: “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”.

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 no CONSEF 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:

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.

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 decadencial, 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.

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.

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.

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.

No caso em exame, em ação fiscal foi apurado imposto não declarado através de levantamento fiscal, o que implica dizer que não há pagamento a ser homologado, não se aplicando a regra estabelecida no art. 150, § 4º, do CTN. A contagem se dá a partir do primeiro dia do exercício seguinte em que o lançamento poderia ter se realizado, nos termos do art. 173, I do CTN.

Considerando que a infração possui fatos geradores do exercício de 2011 e o presente Auto de Infração foi lavrado em 17/02/2016, resta evidente que não se operou a decadência em qualquer dos meses autuado no presente PAF, como quer o autuado, visto que o prazo para lançamento de ofício só se esgota em 31 de dezembro de 2016. Não acolho, portanto, a decadência suscitada.

A multa aqui aplicada é decorrente do descumprimento da obrigação tributária principal, não tendo qualquer relação com boa fé do contribuinte, mas com a realidade dos fatos, tendo em vista as razões retro anunciadas, apuradas durante a ação fiscal, sobretudo porque a multa reclamada encontra amparo na Lei nº 7.014/1996. Neste caso, não acato o pedido de cancelamento ou redução das multas aqui exigidas.

No mérito, em ação fiscal, foram apuradas três irregularidades imputadas ao Autuado. O defendente não contestou as acusações estampadas nas infrações 01 e 02, que ficam mantidas considerando que sobre as mesmas não existe lide a ser apreciada.

A infração 03 trata da utilização indevida de créditos fiscais, por ter se apropriado de valores a maior do que aqueles destacados nos documentos fiscais de entradas, conforme demonstrativo fls. 11/15, CD contendo levantamento fiscal fl. 23 e termo de recebimento pelo Autuado destes documentos fl. 24.

O defendente alegou que a acusação fiscal no item 3, é de que teria aproveitado créditos de ICMS em valores superiores aos efetivamente devidos. Entretanto, a análise dos demonstrativos que acompanham a autuação fiscal sugere que teria deixado de recolher integralmente os valores devidos a título de ICMS devidos por substituição tributária nas operações autuadas.

Conforme já apreciado na análise das preliminares, não acato esta alegação defensiva visto que não corresponde aos fatos. A acusação fiscal encontra-se claramente descrita no auto de infração. Em sede de informação fiscal o Autuante mais uma vez, reiterou que a irregularidade foi apurada pelo confronto entre os documentos fiscais eletrônicos de entradas, com os valores dos créditos fiscais registrados na EFD - Escrituração Fiscal Digital do Autuado.

Pela análise do levantamento fiscal que sustenta a infração depreende-se claramente que os valores apropriados pelo sujeito passivo são maiores que aqueles destacados no documento fiscal. Portanto, nesse sentido, está correta a autuação.

O defendente arguiu que não foi considerado que a partir de janeiro de 2014, teria apurado saldo credor de ICMS, o que torna improcedente a cobrança de valores de imposto neste item da autuação, considerando-se a acusação fiscal de aproveitamento de crédito indevido.

Na informação fiscal, o Autuante esclareceu que esta argumentação não possui qualquer conexão com a realidade dos fatos narrados no auto de infração, que tem como suporte de prova, a relação de notas fiscais eletrônicas gravadas em CD da folha 23 do processo, onde demonstra que o valor do ICMS utilizado na escrituração (EFD) é maior que o destacado nas notas fiscais de entradas.

Saliente que em respeito ao princípio constitucional da não cumulatividade o direito ao crédito pelo contribuinte é indiscutível, desde que baseado em documento fiscal legítimo e idôneo.

A matéria encontra-se disciplinada, conforme dispositivos transcritos a seguir para melhor esclarecimento, nos termos do art. 31 da Lei nº 7.014/96 e §§ 6º e 7º do art. 310 do RICMS/2012, in verbis:

Lei nº 7.014/96:

Art. 31. O direito ao crédito, para efeito de compensação com o débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.

RICMS/2012:

Art. 310. É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

(...)

§ 6º Quando o imposto não estiver destacado no documento fiscal ou o seu destaque tiver sido feito a menos, a utilização do crédito fiscal restante ou não destacado ficará condicionada à regularização mediante emissão de documento fiscal complementar, pelo remetente ou prestador, vedada a utilização, para esse fim, de “carta de correção”.

§ 7º Se o imposto for destacado a mais do que o devido, somente será admitido o crédito fiscal do valor do imposto corretamente calculado, inclusive quando, em operação interestadual, a legislação da unidade Federada de origem fixar base de cálculo superior à estabelecida em lei complementar ou em convênio ou protocolo, ou o imposto houver sido cobrado com base em pauta fiscal superior ao valor da operação.

Nessa esteira, entendo que laborou em acerto o Autuante, quando concluiu que as operações aqui discutidas foram utilizadas irregularmente pelo Autuado, posto que não amparadas integralmente em documentos fiscais. Infração caracterizada.

Em relação à multa lançada no percentual de 60% do imposto, sobre a arguição de confiscatoriedade e os pedidos de aplicação dos princípios da capacidade contributiva, proporcionalidade e razoabilidade, conforme já apreciado nas preliminares, observo que a imposição fiscal decorre de expressa previsão da Lei nº 7.014/96, art. 42, inc. II “a”, portanto, a multa é legal.

É vedado aos órgãos administrativos de julgamento deixar de aplicar as regras que compõem o ordenamento jurídico-tributário, nos termos do que estabelece o art. 167 do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, ao argumento de que houve violação a regras ou princípios constitucionais, não se incluindo na competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade de Lei estadual.

Quanto ao pedido de sua redução a patamar que entende razoável (entre 20% e 30%), saliento que a penalidade aplicada é pelo descumprimento da obrigação principal. Neste caso, esta Junta de Julgamento Fiscal não possui competência para apreciar este pedido em face do art. 158 do RPAF/99.

Por fim, o Requerente indica o seguinte endereço para recebimento das intimações relativas a este processo administrativo: Lobo & de Rizzo Advogados: Avenida Brigadeiro Faria Lima, 3900, 3º andar, Itaim Bibi, CEP 04538-132, São Paulo, Capital, aos cuidados do Senhor Marcelo Bez Debatin da Silveira. Observo que de acordo com o art. 26, inciso II do RPAF/99, a intimação deve ser efetuada por escrito, endereçada ao contribuinte, seu preposto ou responsável e a forma de intimação e ciência da tramitação de processos ao sujeito passivo se encontra prevista nos artigos 108 e 109 do RPAF/99, inexistindo qualquer irregularidade se a intimação for endereçada diretamente ao contribuinte.

Ante ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.”

Inconformado com a Decisão proferida, o contribuinte formalizou Recurso Voluntário, objetivando a reforma do Julgado (fls. 134/147).

Inicialmente, a Recorrente efetuou um resumo do feito, e, em seguida, sustentou que, como demonstrado na defesa administrativa, a acusação fiscal não poderia prevalecer.

Em primeiro lugar, porque parte dos valores cobrados pela Fiscalização estão extintos pela decadência, com base no artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional, considerando que a Recorrente teve ciência da autuação fiscal em 29.2.2016, restando evidente que a Fiscalização não poderia exigir quaisquer valores relativos a fatos ocorridos antes de 28.2.2011, porquanto ocorrido mais de 5 anos antes da data da intimação do Auto de Infração (29.2.2016), face ao previsionado no artigo 150, § 4º, do CTN.

Argumentou que, nesse caso, a “ocorrência do fato gerador” consistiria (i) nas entradas dos ativos fixos e dos bens destinados a uso e consumo que estariam sujeitas aos supostos diferenciais de alíquota e (ii) nas entradas que ensejaram os créditos tidos como aproveitados indevidamente. Como nesses 5 anos o Fisco Baiano permaneceu inerte no que se refere a parte dos valores de imposto estadual considerados devidos pela Recorrente (e exigidos pela autuação), houve homologação tácita desta parcela do lançamento tributário, de modo que o crédito tributário relativo ao período de 1º.1.2011 a 28.2.2011 se encontrava extinto pela decadência e não mais poderia ser lançado pela Fiscalização.

Como suporte de suas alegações, trouxe aos autos diversas decisões do STJ, para frisar que a jurisprudência do Superior Tribunal se apresenta uníssona ao considerar, com base no art. 150,

§4º, do CTN, que o Fisco teria 5 anos contados a partir da data da ocorrência do fato imponível para cobrar débitos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, desde que o contribuinte (i) não tivesse agido com dolo, fraude, ou simulação ou (ii) ocorresse pagamento antecipado do tributo no período a que se refere a cobrança.

Aduziu ter atendido aos dois requisitos, porquanto não haveria de se cogitar em dolo, fraude ou simulação na conduta da Recorrente, porquanto o aproveitamento de créditos de ICMS se deu com base na própria legislação do ICMS, bem como ter recolhido valores de ICMS aos cofres públicos no período autuado, de modo a não deixar dúvidas de que houve pagamento de parte do tributo devido, na medida em que, como é de conhecimento do Fisco, o estabelecimento autuado da Recorrente apurou saldo credor de ICMS apenas a partir de janeiro de 2014.

Apresentou, para fortalecer seu posicionamento, decisões do STF, afirmando que, com base na jurisprudência, não restavam dúvidas de que o direito da fiscalização cobrar valores de ICMS relativos a fatos geradores ocorridos entre 01/01/2011 e 28/02/2011 foi extinto pela decadência, nos termos dos artigos 150, §4º e 156, inciso V, do CTN.

Meritoriamente, suscitou a incerteza da acusação com referência a infração identificada como 03, cuja acusação fiscal é de que a Recorrente teria aproveitado créditos de ICMS em valores superiores aos efetivamente devidos, porém, sustentou que a simples análise dos demonstrativos que acompanhavam a autuação fiscal sugeriam, na verdade, que teria deixado de recolher integralmente os valores devidos a título de ICMS devidos por substituição tributária nas operações autuadas.

Afirmou que constavam de tais demonstrativos que os valores devidos consistiriam em "valor do débito de ICMS substituto a menor", o que, por óbvio, não condizia com a acusação descrita no Auto de Infração de que teria havido aproveitamento indevido de créditos do imposto estadual, daí apontando falta de precisão na acusação fiscal, na medida em que o Auto de Infração continha informações divergentes sobre qual teria sido a infração cometida pela Recorrente.

Entendeu que tal fato comprometia a certeza do crédito exigido no item 3 e a substância do Auto de Infração, o qual deveria ser integralmente cancelado.

Disse que as Juntas de Julgamento Fiscais do Conselho de Fazenda Estadual da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia ("CONSEF"), inclusive, já tiveram oportunidade de se pronunciar a respeito, entendendo que a falta de precisão da acusação fiscal é motivo para anulação do lançamento tributário; transcreveu o Acórdão 5ª JJF, nº 576/2000, julgado em 27.7.2010.

Prosseguindo, ressaltou que para conseguir demonstrar irrefutavelmente a improcedência da autuação, precisaria compreender do que estava sendo acusada, isto é, de aproveitamento indevido de créditos ou de falta de recolhimento de ICMS-ST, afirmando que, como não conseguiu delimitar a suposta infração, restava evidente terem os seus direitos à ampla defesa e ao contraditório sufocados, o que denotaria a impossibilidade de manutenção do lançamento tributário tal como lavrado.

Explicou que partindo do pressuposto que a acusação contida no item 3 é de que teria aproveitado créditos de ICMS em valores superiores aos devidos, deveria a Fiscalização considerar que, a partir de janeiro de 2014, o estabelecimento autuado possuía saldo credor de ICMS.

Assim, ainda que houvesse a necessidade de eventual estorno de crédito do ICMS, a Fiscalização não poderia apenas cobrar o imposto que entende devido do estabelecimento da Recorrente. Os Agentes Fiscais deveriam, a partir de janeiro de 2014, ter refeito a escrita fiscal do estabelecimento autuado, de modo a reduzir o saldo credor existente e eventualmente cobrar a diferença do ICMS.

Aduziu que a Fiscalização deve retificar o cálculo do ICMS exigido na autuação, para que seja levado em consideração que, a partir de janeiro de 2014, apurou saldo credor de ICMS, o que torna indevida qualquer exigência de imposto, por meio de Auto de Infração, para esse período.

Além dos motivos expostos para o cancelamento da exigência imposta, também há a ilegalidade da multa aplicada no Auto de Infração. Entende que em virtude das acusações de que teria deixado de recolher valores de ICMS e aproveitado crédito indevidos do imposto, a Fiscalização aplicou multa correspondente a 60% do imposto tido como não recolhido, com suposto respaldo no artigo 42, incisos II, alínea "f" e inciso VII, alínea "a", da Lei nº 7.014/96.

Argumentou que essa penalidade seria desproporcional, com evidente caráter confiscatório, tal como preceitua o artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal ("CF"). Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal ("STF") declarou, em sede de Ação Direta de Inconstitucionalidade ("ADIn"), a inconstitucionalidade de dispositivos do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias do Estado do Rio de Janeiro, que previam a aplicação de multas mínimas de duas vezes o valor do tributo em caso de não recolhimento e de cinco vezes o mesmo valor, em caso de "sonegação", por violação ao artigo 150, inciso IV, da CF.

O eventual caráter de confisco de tais multas não pode ser dissociado da proporcionalidade que deve existir entre a violação da norma jurídica tributária e sua consequência jurídica, a própria multa. (STF, Pleno, ADIn nº 551/RJ, Relator Ministro Ilmar Galvão, publicado no DJ de 14.2.2003.). Acrescentou que, em decisões mais recentes, o STF novamente manifestou seu entendimento pela vedação de multa com efeitos confiscatórios. (STF, Primeira Turma, RE nº 833.106/GO, Relator Ministro Marco Aurélio, publicado no DJ de 11.12.2014.)

Arrematou na linha de que o princípio constitucional da vedação ao confisco se aplicava às multas e que a penalidade imposta no Auto de Infração defendido era abusiva, dado seu caráter desproporcional à suposta infração que lhe foi imputada.

Em conclusão, sustentou ter demonstrado a improcedência da cobrança objeto deste Auto de Infração, uma vez que: (i) o direito de a Fiscalização cobrar valores de ICMS relativos a fatos geradores ocorridos entre 1º.1.2011 e 28.2.2011 foi extinto pela decadência, nos termos dos artigos 150, § 4º e 156, inciso V, do CTN; (ii) a acusação fiscal contida no item 3 da autuação não é certa ou precisa, já que no próprio Auto de Infração há referência de que teria aproveitado créditos de ICMS indevidamente e que teria recolhido ICMS-ST em valores inferiores aos devidos. Logo, a falta de delimitação da infração que lhe foi imputada impõe a anulação do item 3 da autuação; (iii) não foi considerado que, a partir de janeiro de 2014, a Requerente apurou saldo credor de ICMS, o que torna improcedente a cobrança de valores de imposto que, na verdade, teriam apenas consumido o saldo credor apurado pelo estabelecimento autuado (partindo-se do pressuposto que a acusação que lastreia o item 3 é de aproveitamento indevido de créditos de ICMS); e (iv) a penalidade imposta no Auto de Infração extrapola o razoável e, sobretudo, contraria a jurisprudência predominante do STF e o artigo 150, inciso IV, da CF, que vedam a aplicação de penalidades desproporcionais à suposta infração cometida.

Requereu o integral provimento do recurso, para que seja julgado improcedente o Auto de Infração com a consequente extinção do crédito tributário correlato.

VOTO (Vencido quanto à preliminar de decadência referente ao mês de fevereiro – Infrações 1 e 3)

Consoante detalhadamente relatado, objetiva o vertente Recurso Voluntário formalizar a irresignação do autuado em relação à Decisão da 3ª Junta de Julgamento Fiscal, a qual julgou procedente o Auto de Infração supra identificado, onde é imputado ao sujeito passivo o cometimento das três infrações descritas no Relatório.

De plano, vale destacar que as razões recursais nada trazem de novo em termos de argumentos, fundamentos ou objeção ao julgado, restringindo-se a repetir as teses da peça impugnatória, nas linhas da decadência, da nulidade da autuação e da improcedência da ação fiscal.

Nesse contexto, a recorrente concentrou a sua peça recursal insurgindo-se contra o direito de a Fiscalização cobrar valores de ICMS relativos a fatos geradores ocorridos entre 01/01/2011 e 28/02/2011, em virtude da aplicação do instituto da decadência, nos termos dos artigos 150, § 4º e 156, inciso V, do CTN.

Após análise detida da proceduralidade, posicione-me na linha de assistir razão ao sujeito passivo no tocante aos itens 1 e 2 das infrações 1 e 3, e o item 1 da infração 2, cujas ocorrências se deram no período de 01/01/2011 a 28/02/2011, abarcados pela decadência, pelos fundamentos que passo a expor:

De plano, 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 estatui o § 4º do art. 150, rezando:

"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."

Sucede que o legislador baiano tratou de prever prazo distinto para efetivação do lançamento, consoante retrata o 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, levando a concluir que, no dia 17/02/2016 (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 2011, o que somente se daria em janeiro de 2017, com base no inciso I do Art. 107-A anteriormente invocado.

Todavia, cabe 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 enunciado não o diga expressamente, 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 do 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, o qual regulava o prazo decadencial para feitura do lançamento.

Nesse quadro circunstancial, o dispositivo legal mencionado foi revogado em 28/11/2014, mas, 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, 12/06/2008, conforme se pode depreender da leitura de trecho da proposta de “PROCEDIMENTO DE UNIFORMIZAÇÃO DE ORIENTAÇÃO JURÍDICA”, 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.”

De tal sorte, excluídos os valores alcançados pelo instituto da decadência, as infrações passam a ter os seguintes valores: Infração 1 R\$263.307,63; Infração 2 R\$150.426,76 e a Infração 3 R\$1.101.276,41.

Adentrando ao mérito, o sujeito passivo não contestou as infrações 1 e 2, atacando apenas a infração 3, a qual se reporta à utilização indevida de créditos fiscais, consignando a apropriação de valores a maior do que aqueles destacados nos documentos fiscais de entradas, conforme demonstrativo de fls. 11/15, CD contendo levantamento fiscal fl. 23 e Termo de Recebimento pelo Autuado destes documentos fl. 24.

A recorrente sustentou a incerteza na acusação fiscal no item 3, na linha de que teria aproveitado créditos de ICMS em valores superiores aos efetivamente devidos, entretanto, a análise dos demonstrativos que acompanham a autuação fiscal sugere que teria deixado de recolher integralmente os valores devidos a título de ICMS em decorrência da substituição tributária nas operações autuadas.

Não prospera a tese defensiva, visto não corresponder à realidade dos fatos, na medida em que a acusação fiscal encontra-se claramente descrita no auto de infração e no PAF, como bem destacou o julgamento de piso, verificando-se que, em sede de informação fiscal, o Autuante reiterou ter sido a irregularidade apurada pelo confronto entre os documentos fiscais eletrônicos de entradas com os valores dos créditos fiscais registrados na EFD - Escrituração Fiscal Digital do Autuado e, pela análise do levantamento fiscal que sustenta a infração, depreende-se claramente que os valores apropriados pelo sujeito passivo são maiores que aquele outros destacados no documento fiscal, concluindo-se pela correção da autuação.

Ademais, a alegação de que há incerteza e insegurança na autuação no pertinente à infração 3, de que os demonstrativos tratam de substituição tributária não prosperam, eis que a própria peça vestibular deixa claro que não se tratar de operações abarcadas pela substituição tributária.

O contribuinte também arguiu não ter sido considerado que, a partir de janeiro de 2014, teria apurado saldo credor de ICMS, o que tornaria improcedente a cobrança de valores de imposto neste item da autuação, considerando-se a acusação fiscal de aproveitamento de crédito indevido.

Comungo integralmente com a decisão recorrida, quando se posicionou: “*Na informação fiscal, o Autuante esclareceu que esta argumentação não possui qualquer nexo com a realidade dos fatos narrados no auto de infração, que tem como suporte de prova a relação de notas fiscais eletrônicas gravadas em CD da folha 23 do processo, onde demonstra que o valor do ICMS utilizado na escrituração (EFD) é maior que o destacado nas notas fiscais de entradas.*”.

No tocante ao reiterado pleito de que a multa lançada no percentual de 60% do imposto é confiscatória e contraria os princípios da capacidade contributiva, proporcionalidade e razoabilidade, não há como ser acolhido no caso versado, apresentando-se as multas indicadas para as irregularidades apuradas como corretas e expressamente previstas no art. 42, inc. II, “a”, da Lei nº 7.014/96, não havendo, portanto, reparo a fazer, valendo destacar que foram elas aplicadas pelo descumprimento de obrigação principal, não podendo ser apreciado o pedido de redução.

A par disso, as alegações recursais atinentes à constitucionalidade de tais multas não podem ser

contempladas por este órgão julgador, conforme estabelece a legislação, especificamente no art. 167 do RPAF/99, o qual veda a declaração de constitucionalidade de Lei Estadual.

Concludentemente, voto no sentido de dar PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, para julgar PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração epigrafado, acolhendo a decadência suscitada.

VOTO VENCEDOR (Preliminar de decadência em relação ao mês de fevereiro – Infrações 1 e 3)

Embora reconheça que a decadência é um assunto dos mais polêmicos do Direito, e que o voto do Eminent Relator encontra substância, venho divergir parcialmente apenas quanto aos meses que foram acolhidos no voto em discussão.

Conforme consta nas folhas iniciais do Auto de Infração, a lavratura ocorreu em 17/02/2016 e o Recorrente tomou ciência 29/02/2016 (fl. 04), tendo o Relator acolhido a decadência dos meses de janeiro e fevereiro de 2011 das infrações 1 e 3, e do mês de janeiro da infração 2. Isto porque, considerou que à luz da recente jurisprudência deste Conselho de Fazenda, consolidada por meio de um procedimento de uniformização da PGE/PROFIS e da alteração do COTEB, tais fatos geradores encontram-se sob efeito de decadência.

De fato, a PGE/PROFIS emitiu parecer em Incidente de Uniformização de nº 016.194710-0, nos seguintes termos:

1. Conta-se 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.
2. O entendimento firmado deve ser aplicado apenas aos fatos geradores ocorridos posteriormente a 12/06/2008, data em que editada a Súmula Vinculante nº 08 pelo STF. Antes desta data, como não havia provimento judicial definitivo e vinculante acerca da questão, não dispunha a Administração de substrato jurídico que lhe autorizasse negar aplicação à norma do art. 107-B, 9º, do COTEB, então válida, vigente e eficaz.
3. Conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, com fundamento no art. 150, 4º, 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 da configuração de dolo, fraude ou simulação.

As hipóteses de dolo, fraude ou simulação são ressalvadas da regra constante do art. 150, 4º, do CTN, sujeitando-se, por conseguinte, ao disposto no art. 173, inc. 1, do mesmo Código. Nessa esteira, ainda quando tenha o contribuinte efetuado o pagamento parcial do imposto correspondente às operações declaradas, há casos específicos em que o prazo decadencial deverá ser contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorrido o fato gerador.

Pelo entendimento jurisprudencial a regra esculpida no art. 173 I (primeiro dia do exercício subsequente àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado), deve ser aplicada nos casos em que é verificada a existência de débito declarado e não pago ou simplesmente ausência de

declaração e pagamento ou ainda a existência de dolo, fraude ou simulação quanto a débito declarado e pago, integral ou parcialmente, visto que neste caso se dissimulou do Fisco a obrigação de pagar corretamente o tributo.

Ademais, para identificação do marco temporal concernente à data em que "o lançamento poderia ter sido efetuado" (art. 173, I, CTN), imprescindível que seja previamente constituído, na esfera administrativa, o fato jurídico concernente à existência de dolo, fraude ou simulação e no caso em lide, e não observo a existência desses pré-requisitos.

Contudo, a questão reside no fato de quando se deve considerar a decadência, uma vez que o ICMS tem apuração mensal, e se o contribuinte tomando conhecimento do lançamento, a decadência afeta o próprio mês ou o mês anterior. No caso em espécie, comprovadamente o Recorrente tomou ciência no último dia do mês de fevereiro de 2016, e retroagindo 5 anos, aplicou a decadência sobre janeiro de 2011 e inclusive fevereiro.

Discordo deste critério pelas razões a seguir expostas. Para efeitos de melhor compreensão imaginemos que fosse a ciência no dia 20 de fevereiro de 2016. Retroagindo 5 anos teríamos a data de 20 de fevereiro de 2011. Há de se perguntar como esta questão seria resolvida – seria aplicada a decadência nos dias anteriores a 20/02/2016? É certo que a apuração do ICMS só se concretiza no último dia do mês, e não pelos lançamentos diários, já que o sistema de débitos e créditos de ICMS inviabiliza a apuração diária do imposto.

Dessa forma, entendo que a decadência só existe em referência ao último dia de apuração anterior à data em que se toma conhecimento do lançamento. Assim, não importa se houve ciência, no dia 05 de fevereiro, 20 de fevereiro ou 29 de fevereiro, pois o último período de apuração ocorreu em 31/01. Para se verificar a decadência de fevereiro, é preciso que a ciência ocorra após o primeiro dia do mês subsequente da apuração, quando efetivamente se completam 5 anos exatos da data da apuração e do lançamento do imposto na escrituração do contribuinte.

Face ao exposto, acolho a decadência nas infrações 1 (R\$1.822,48), 2 (R\$5.338,15) e 3 (R\$12.999,05) apenas do mês de Janeiro de 2011, remanescendo os demais valores lançados.

Recurso Voluntário PARCIALMENTE PROVIDO, no valor das infrações: 1 para R\$264.473,08, da 2 em R\$150.426,76 e da 3 em R\$1.101.285,81. Assim, o montante remanescente do Auto de Infração é no valor de R\$1.516.185,65.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria quanto à preliminar de decadência em relação ao mês de fevereiro das infrações 1 e 3, com voto de qualidade do presidente e, por unanimidade em relação ao mérito, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 233038.0003/16-5, lavrado contra **NESTLÉ BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.516.185,65**, acrescido da multa de 60%, previstas no art. 42, incisos II, "f" e VII, "a", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Preliminar de decadência em relação ao mês de fevereiro – Infrações 1 e 3) - Conselheiros: Ildemar José Landin, Fernando Antonio Brito de Araujo e Rubens Bezerra Soares.

VOTO VENCIDO (Preliminar de decadência em relação ao mês de fevereiro – Infrações 1 e 3) - Conselheiros: Valnei Sousa Freire, Laís de Carvalho Silva e José Rosenvaldo Evangelista Rios.

Sala das Sessões do CONSEF, 10 de maio de 2018.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

VALNEI SOUSA FREIRE – RELATOR/VOTO VENCIDO (Preliminar de decadência em relação ao mês de fevereiro – Infrações 1 e 3)

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – VOTO VENCEDOR (Preliminar de decadência em relação ao mês de fevereiro – Infrações 1 e 3)

VICENTE OLIVA BURATTO - REPR. DA PGE/PROFIS