

PROCESSO - A. I. Nº 129442.0001/15-4
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e BAHIA SUL DISTTIBUIDORA DE ALIMENTOS LTDA. - EPP
RECORRIDOS - BAHIA SUL DISTTIBUIDORA DE ALIMENTOS LTDA. – EPP e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0042-04/16
ORIGEM - INFAZ JEQUIÉ
PUBLICAÇÃO - INTERNET 06/04/2018

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0030-11/18

EMENTA. ICMS. 1. FALTA DE RECOLHIMENTO. OPERAÇÕES NÃO ESCRITURADAS. Aplica-se o art. 173 I (primeiro dia do exercício subsequente àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado), nos casos em que é verificada a existência de débito declarado e não pago ou simplesmente ausência de declaração e pagamento. É incontestável que não houve qualquer declaração de valor lançado de ICMS a pagar, e portanto dou provimento ao Recurso de Ofício, restaurando a infração 1 para procedente. Modificada a Decisão recorrida. **2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RECOLHIMENTO EFETUADO A MENOS.** Quanto à infração 2, consta que em janeiro de 2010 houve apuração e pagamento, enquadrando-se perfeitamente no disposto no art. 140 do CTN, pois o contribuinte declarou a ocorrência do fato jurídico tributário (entendendo-se como tal as operações ou prestações tributáveis), apurou o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas. Não há comprovação de simulação ou fraude. Mantida a Decisão recorrida. Infração 2 improcedente. **3. CONTA “CAIXA”. SALDO CREDOR. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO.** Mediante a constatação de que houve saldo credor de caixa, legalmente se presume que na ausência de fundos financeiros do Caixa para pagamento das aquisições, houve receitas não contabilizadas que possibilitaram estas aquisições, e portanto tais receitas não foram oferecidas à tributação, ou seja, destas vendas omitidas. Cabia ao contribuinte, apresentar provas em contrário, de que houve erros do autuante no levantamento do saldo credor de caixa, e não exigir do Fisco notas fiscais que efetivamente não existem, já que está a se presumir vendas sem notas fiscais correspondentes. Infração 3 mantida parcialmente conforme decisão de piso. Infração procedente em parte. **4. FALTA DE RECOLHIMENTO. OPERAÇÕES NÃO ESCRITURADAS.** O Recorrente também não apresentou qualquer prova defensiva, que justificasse o acatamento da improcedência; aduziu no Recurso que *a infração 4 não resiste a uma análise da escrituração da empresa autuada e que não há qualquer indício na*

*documentação de que tenha retido e recolhido a menos o imposto devido, sem contudo apresentar quaisquer elementos que comprovem erros do autuante quando levantou as operações nos livros fiscais próprios e constatou os erros crassos quanto à alíquota de 7% sobre uma base de cálculo já reduzida, em vez dos 17%. Mantida a decisão de piso. Infração 4 procedente. 5. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. OPERAÇÕES ESCRITURADAS NOS LIVROS PRÓPRIOS. Quanto à infração 5, se trata de apuração do imposto escriturado pelo próprio Recorrente e não recolhido. São provas irrefutáveis acostadas ao processo e o contribuinte traz argumentos que não fazem sentido, como requerer nulidade por motivos sem a mínima plausibilidade, no caso a inexistência de Termo de Arrecadação cuja comprovação está acostada à fls. 12. Infração 5 mantida. Procedente. 6. ENTRADA DE MERCADORIA. FALTA DE CONTABILIZAÇÃO. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES NÃO REGISTRADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Relativamente à infração 6, omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de entradas de mercadorias não registradas o Recorrente alega que não houve a entrada das mercadorias. Da mesma forma que na infração, fundamenta-se presunção de vendas por falta de registro das entradas (art. 4º, §4º, da Lei nº 7.014/96). Não pode simplesmente o Recorrente negar a compra das mercadorias. Infração 6 procedente. Afastadas as preliminares de nulidade. Indeferida a solicitação de diligência. Recurso de Ofício **PARCIALMENTE PROVIDO**. Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO**. Decisão por maioria.*

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário referente ao julgamento de primeiro grau, do Auto de Infração lavrado em 29/06/15, que refere-se à exigência do crédito tributário no valor total de R\$265.718,01, tendo sido acolhida a defesa por motivos de decadência total das infrações 1 e 2 e Parcial da 3, restando Procedentes os itens, 4, 5 e 6, adiante transcritas, e que são o objeto do recurso apresentado:

Infração 01 - 02.01.02: Deixou de recolher, nos prazos regulamentares, ICMS referente a operações não escrituradas nos livros fiscais próprios. Valor do débito: R\$29.579,12. Multa de 60%. Consta que “Durante todos os meses do exercício de 2010, o contribuinte registrou sistematicamente na sua escrita fiscal saldos credores de ICMS, sendo que, de janeiro a abril, os saldos efetivamente apurados foram devedores e, de maio a dezembro, credores, porém em valores inferiores aos creditados superiores aos de direito. Essas irregularidades advieram, ora da falta de lançamento de NF-e de saídas de mercadorias tributadas no livro Registro de Saídas, ora por redução da base de cálculo nas saídas de óleo comestível de soja em percentual superior ao legalmente previsto, 29,41 (art. 87, VII, do RICMS/97), ora aplicando alíquota menor do que a devida, de 7% no lugar de 17%. Em razão das múltiplas irregularidades fiscais, reconstitui-se, necessariamente, a apuração do ICMS, objetivando-se apurar o quantum devido, tal como apontado no Demonstrativo ANEXO I (fls. 07)”.

Infração 02 - 07.24.02: Efetuou recolhimento a menor de ICMS por antecipação ou substituição tributária, na condição de empresa de pequeno porte não optante do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições - SIMPLES NACIONAL referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado. Valor do débito: R\$5.846,54. Multa de 60%.

Infração 03 - 05.03.02: Omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de saldo credor de caixa. Valor do débito: R\$56.136,19. Multa de 100%.

Infração 04 - 02.01.02: Falta de recolhimento, nos prazos regulamentares, de ICMS referente a operações não escrituradas nos livros fiscais próprios. Valor do débito: R\$30.708,02. Multa de 100%. Consta que “Durante os meses de janeiro a maio de 2011, o contribuinte registrou no seu livro Registro de Apuração de ICMS nº 02

(cópia reprográfica anexa – fls. 109 a 134), sistematicamente saldos credores de ICMS. Reconstituindo-se a apuração do ICMS, após constatação de irregularidades cometidas pelo contribuinte, como redução da base de cálculo nas saídas de óleo comestível de soja, mediante a aplicação de percentual superior ao admitido pela legislação tributária (29,41%), como preconizado no art. 87, VII, do RICMS/97, e aplicação de alíquota de 7%, menor que a devida de 17%, conforme anotações nas folhas do próprio livro, constatarem-se lançamentos de saldos credores superiores aos de direito, nos meses de janeiro e abril, e devedores, nos meses de fevereiro, março, maio e junho, em lugar dos credores lançados, gerando o débito de R\$ 30.708,02.”

Infração 05 - 02.01.18: Falta de recolhimento de ICMS nos prazos regulamentares, referente a operações escrituradas nos livros próprios. Valor do débito: R\$83.115,23. Multa de 60%.

Infração 06 - 05.05.01: Omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de entradas de mercadorias não registradas. Valor do débito: R\$60.332,91. Multa de 100%.

Após defesa fls. 237/55 e informação fiscal fls. 260/74 o auto foi julgado Procedente em Parte conforme Acórdão às fls. 278/86, com o voto a seguir, em resumo:

VOTO

Preliminarmente, foi suscitada a nulidade do Auto de Infração, por cerceamento de defesa, sob o argumento de que o lançamento tributário de ofício é composto por seis diferentes irregularidades, dificultando, assim, a produção da defesa.

Inicialmente, cabe salientar que não há na legislação tributária estadual qualquer impedimento à lavratura de Auto de Infração com seis ou mais ilícitos fiscais. Ademais, observo que as infrações imputadas ao autuado foram descritas de forma clara e precisa e estão acompanhadas de demonstrativos que evidenciam a apuração do imposto lançado. A lavratura do Auto de Infração não acarretou qualquer cerceamento de defesa e, portanto, afasto essa primeira preliminar de nulidade.

O defendente argui a nulidade do Auto de Infração sob o argumento de que não há uma concreta descrição do fato gerador do tributo, limitando-se o autuante a imputar o não recolhimento do imposto, sem discriminar os elementos necessários ao conhecimento da autuação.

Ao contrário do afirmado pelo defendente, as infrações que compõem o lançamento tributário de ofício foram descritas com clareza e precisão. As descrições utilizadas pelo autuante são as rotineiramente utilizadas pela fiscalização quando apura ilícitos fiscais como os que foram imputados ao autuado. Além disso, os anexos que acompanham o Auto de Infração demonstram a forma de apuração dos valores exigidos na autuação, bem como todos os dados que utilizados na determinação do montante devido, tais como, documentos fiscais, datas, base de cálculo, alíquotas, etc. As alíquotas que foram utilizadas foram as previstas na legislação, não tendo ocorrido a tributação de produtos isentos, como tenta fazer crer o autuado em sua defesa. Os créditos fiscais a que o autuado tinha direito foram considerados, sendo que no caso de omissão de operações de entradas (infração 6) não há o que se falar em crédito fiscal, uma vez que as operações de entradas foram omitidas.

O defendente suscita a decadência do direito de constituição do crédito tributário relativamente aos fatos geradores ocorridos anteriormente a junho de 2010.

Efetivamente, o disposto no art. 107-A, I, da Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB), utilizando a permissão contida no art. 150, § 4º, do CTN, determinava que o início da contagem do prazo decadencial se dava a partir “do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”.

Todavia, o artigo 107-A e §5º do art. 107-B do COTEB foram revogados pela Lei nº 13.199 de 28/11/14, DOE de 29 e 30/11/14, efeitos a partir de 29/11/14. Com essa revogação, a legislação tributária baiana passou a não mais fixar prazo para a homologação e, em consequência, a contagem do prazo decadencial passou a ser feito de acordo com o art. 150, §4º, do CTN, qual seja: “cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador”. Por se tratar de norma jurídica de natureza material e não procedimental, a revogação do disposto no artigo 107-A e §5º do art. 107-B do COTEB aplica-se apenas aos créditos tributários constituído a partir de 29/11/14.

Considerando que o Auto de Infração em comento foi lavrado em 29/06/15, aplica-se ao caso em tela a revogação do art. 107-A e §5º do art. 107-B do COTEB. Em consequência, encontra-se decaído o direito de constituição do crédito tributário referente a fatos geradores ocorridos antes de 29/06/10, nos termos do art. 150, §4º, do CTN.

Em face ao acima exposto, as infrações 1 e 2 são improcedentes, eis que abarcadas pela decadência. Já em relação à infração 3, apenas os débitos referentes aos meses de ocorrência de maio e junho são improcedentes, haja vista que também estão decaídos. Os demais créditos tributários exigidos no presente Auto de Infração encontram-se livres da decadência.

Conforme já relatado, a infração 3 trata de falta de recolhimento de ICMS, tendo sido a irregularidade apurada por meio da constatação da existência de saldo credor de caixa.

Em sua defesa, o autuado diz que na auditoria não foram considerados os valores recolhidos com a alíquota de

7%, tendo o autuante aplicado a alíquota de 17% sobre o montante da operação. Afirma que não ocorreu o fato gerador do imposto, pois não houve a entrada e, por consequência, a saída das mercadorias objeto da autuação em seu estabelecimento. Sustenta que as cópias das notas fiscais acostadas ao processo não comprovam que as mercadorias adentraram em seu estabelecimento, bem como alega que as notas fiscais não foram apresentadas à fiscalização pelo defendente.

A alegação defensiva atinente aos valores recolhidos à alíquota de 7% (créditos fiscais decorrentes de entradas) não elide a autuação, uma vez que tal argumento não tem relação com a auditoria realizada, a qual trata das disponibilidades da empresa auditada.

A simples negativa das aquisições consideradas na auditoria não possui o condão de invalidar as operações que estão descritas em notas fiscais idôneas acostadas ao processo, as quais são referentes a operações normalmente realizadas pelo autuado. Além disso, a alegação de que as notas fiscais utilizadas no levantamento não foram entregues à fiscalização pelo defendente cai por terra ante o Termo de Arrecadação acostado à fl. 12.

Quanto à ocorrência do fato gerador do imposto, o art. 4º, §4º, da Lei nº 7.014/96, autoriza que se presuma a ocorrência de operações de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se detectar, dentre outras hipóteses, a ocorrência de saldo credor de caixa, cabendo ao contribuinte o ônus de comprovar a improcedência dessa presunção legal. Essa presunção está fundamentada no entendimento de que o saldo credor da conta Caixa indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas.

No caso em tela, o autuado não comprova a improcedência da presunção legal e, portanto, a infração em comento subsiste, exceto quanto aos meses de maio e junho de 2010. Dessa forma, a infração 3 é procedente em parte no valor de R\$ 40.228,67, excluindo-se desse item do lançamento os débitos referentes aos meses de ocorrência de maio e junho de 2010.

Trata a infração 4 de falta de recolhimento de ICMS referente a operações não escrituradas nos livros fiscais próprios, portanto, não tem qualquer pertinência com a autuação a tese defensiva de que não havia indício da ocorrência de retenção e recolhimento a menos ICMS.

Como foi bem explicado descrição dos fatos e evidenciado no demonstrativo de fl. 135, o autuado, na apuração mensal do imposto, reduziu a base de cálculo das operações de saídas de óleo de soja comestível acima do previsto na legislação, aplicou sobre a base de cálculo reduzida a alíquota de 7% em vez de 17%, bem como lançou saldos credores maiores que os de direito. Em razão das múltiplas irregularidades, foi refeita a conta corrente fiscal, a qual apurou o valor a recolher exigido na infração em comento.

Também em relação a essa quarta infração, o autuado alega que não foram considerados os valores recolhidos com a alíquota de 7%, tendo o autuante aplicado a alíquota de 17% sobre o montante das operações. Esse argumento não procede, já que os créditos fiscais a que o autuado fazia jus já foram apropriados em sua escrita fiscal. Se porventura existe algum crédito fiscal que não foi apropriado no momento oportuno, deverá o autuado proceder conforme previsto na legislação tributária, observando os requisitos legais para a apropriação intempestiva desses supostos créditos fiscais.

Dessa forma, a infração 4 subsiste integralmente.

Quanto à infração 5, o autuado afirma que o registro das operações nos livros fiscais comprova a regularidade de sua conduta, ainda que eventualmente não possa recolher o tributo. Esse argumento defensivo não se sustenta, pois além da obrigação acessória de escriturar as operações, o sujeito passivo está obrigado a efetuar o correspondente pagamento do imposto devido no prazo regulamentar, o que não foi feito. Ao contrário do afirmado na defesa, os registros efetuados nos livros fiscais foram considerados na autuação.

A tese defensiva atinente à inexistência de Termo de Arrecadação não merece prosperar, pois o documento acostado à fls. 12 dos autos não deixa dúvida sobre a existência do referido Termo. Ademais, uma eventual ausência de Termo de Arrecadação não seria argumento, por si só, capaz de elidir a infração em comento.

Em face ao acima exposto, a infração 5 subsiste em sua totalidade.

Relativamente à infração 6, o defendente diz que não ocorreu o fato gerador do imposto, pois não houve a entrada e, por consequência, a saída das mercadorias objeto da autuação em seu estabelecimento. Afirma que jamais apresentou à fiscalização as notas fiscais em tela.

Em relação à tese defensiva de que não ocorreu o fato gerador, cabe salientar que a infração em comento está fundamentada na presunção legal (art. 4º, §4º, da Lei nº 7.014/96) de que a ocorrência de entradas não registradas autoriza a presunção relativa de que o sujeito passivo efetuou o pagamento dessas aquisições com recursos não contabilizados decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas, cabendo ao contribuinte comprovar a improcedência dessa presunção. Assim, fica afastada essa tese defensiva.

A questão da suposta falta de apresentação das notas fiscais não pode prosperar, uma vez que o documento de fl. 12 comprova que, durante a ação fiscal, o autuante arrecadou documentos fiscais pertencentes ao autuado. Por seu turno a simples negativa das aquisições consideradas na auditoria não possui o condão de invalidar as

operações que estão descritas em notas fiscais idôneas, referentes a mercadorias comercializadas pelo dependente e todas elas dirigidas ao estabelecimento do autuado.

Considerando que os argumentos defensivos não são capazes de elidir a presunção legal que embasou a infração 6, esse item do lançamento resta caracterizado.

Em sua defesa, o autuado faz referência ao princípio da não cumulatividade do ICMS e diz que tal princípio não foi observado pelo autuante. Esse argumento defensivo não merece prosperar por três motivos: primeiro, porque o impugnante alega de forma genérica a suposta inobservância do princípio da não cumulatividade, sem especificar quais os créditos fiscais que deixaram de ser considerados; segundo, porque os créditos fiscais a que fazia jus o autuado foram devidamente considerados pelo autuante; terceiro, porque em relação à infração decorrente de omissão de operações de entradas, no caso a infração 6, não há como se considerar os créditos atinentes às entradas omitidas.

Em sua defesa, o autuado solicita que, caso o Auto de Infração não seja julgado improcedente, seja revisto, com a reabertura do prazo de defesa.

Esse pedido de revisão ou de diligência não merece acolhimentos, uma vez que nos termos do art. 123 do RPAF/99, cabe ao sujeito passivo efetuar a impugnação do lançamento, por escrito, acompanhada das provas que tiver, inclusive documentos, levantamentos e demonstrativos referentes às suas alegações, no prazo regulamentar. “Revisão”, ou mesmo diligência, não se presta para cumprir incumbências do dependente, assim como os pedidos de diligência ou de perícias devem ser devidamente fundamentados, o que não ocorre no caso em tela.

As multas indicadas na autuação estão corretas e são as previstas no artigo 42 da Lei nº 7.014/96 para as irregularidades apuradas. No que tange ao alegado caráter de confisco, saliento que nos termos do art. 125, I, do COTEB, não cabe a este órgão julgador apreciar questão atinente à constitucionalidade da legislação tributária estadual.

O autuado faz alusão ao §8º do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, contudo a dispensa que estava ali prevista não pode ser aplicada, pois, além desse dispositivo já estar revogado, a competência para apreciação de tal pedido era exclusiva da Câmara Superior do CONSEF, mediante solicitação específica e desde que atendidos os requisitos regulamentares.

Voto, portanto, pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, para julgar as infrações 1 e 2 improcedentes, a infração 3 procedente em parte e as infrações 4, 5 e 6 procedentes. Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11

Inconformado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário às fls. 297/317, quando repete os mesmos argumentos da defesa inicial. Arguiu nulidade por cerceamento de defesa, em razão de não haver concreta descrição do fato gerador, por haver várias infrações no mesmo auto, e que a infração 4 não resiste a uma análise da escrituração da empresa autuada; que não há qualquer indício na documentação de que tenha retido e recolhido a menos o imposto devido, e cita também a infração 2, que se mostra inconcebível pois sobressai a certeza dos recolhimentos.

Repetiu a defesa de decadência pois foi notificado em 29.06.2015 e que todos os itens anteriores a junho de 2010 decaíram e não são mais passíveis de lançamento. Que o IPI foi incluído na base de cálculo em todas as infrações elencadas e pede revisão do lançamento já que tal inclusão só ocorre quando há relação jurídica entre contribuintes do imposto, conforme art. 155 da CF. Alega ainda que houve aplicação indiscriminada de alíquota interestadual inclusive sobre produtos isentos, e alíquota de 17% sobre feijão, farinha de mandioca e arroz.

Alega que não houve fato gerador das infrações 3 e 6 pois o Fisco parte da presunção da existência de notas fiscais em nome da autuada como suficientes para configurar o fato gerador, pois não se comprova o ingresso de mercadorias no estabelecimento.

Por fim, questiona a multa aplicada como sendo confiscatória, e que havendo boa fé do contribuinte, não é razoável multas de 60% e 100%. Pede pela improcedência ou se não, que sejam modificadas as alíquotas aplicadas.

Às fls. 321/22 a PGE/PROFIS se pronuncia pelo improvimento do Recurso Voluntário, pois o fato de haver várias infrações num mesmo auto não é motivo de nulidade por cerceamento, que sequer provas de alíquotas diversas na base de cálculo, que a simples negativa das aquisições não invalidam o lançamento, e quanto à não cumulatividade arguida, não se especificou que

créditos deixaram de ser considerados.

Quanto à decadência, no que diz respeito à infração 1, entende que não merece o abrigo deste instituto porquanto se tratar de imputação de não recolhimento do ICMS e não se amolda à lógica do lançamento por homologação, assim como a infração 3, por não se precisar qual das operações não foi oferecida à tributação, mas entende que há suporte da decadência na infração 2, por recolhimento a menos do ICMS, conforme jurisprudência recente do CONSEF e PGE/PROFIS.

VOTO

Inicialmente rejeito o pedido preliminar de nulidade. A simples leitura das infrações, consubstanciadas nos demonstrativos pertinentes tornam perfeitamente compreensível a imputação feita pelo autuante, não havendo pois qualquer cerceamento de defesa, mesmo porque o Recorrente tanto na impugnação inicial como em grau de Recurso, demonstrou perfeitamente compreender as infrações das quais está se defendendo. Negada a preliminar de nulidade.

Já quanto ao pedido de diligência para alteração do lançamento não logrou trazer argumentos probatórios que justificasse tal procedimento, fazendo defesa genérica sem apontar um único cálculo exemplificativo dos erros aludidos. Passemos à análise de cada uma das infrações defendidas neste Recurso, e por oportuno, começo pelo Recurso de Ofício.

O Recurso de Ofício decorre do acatamento da decadência total das infrações 1 e 2, e parcial da infração 3, apenas quanto aos meses de maio e junho de 2010. A PGE deu parecer por provimento parcial deste Recurso, no caso, concordando com a decadência acatada pela Junta quanto à infração 2, por entender que houve recolhimento a menos do ICMS, e que se amolda ao entendimento jurisprudencial já firmado neste Conselho, assim como concorda com a decadência de parte da 3, por não ser possível precisar qual das operações não foi oferecida à tributação, mas refuta a decadência da infração 1 por se tratar de não recolhimento do ICMS.

Façamos uma análise do incidente de uniformização PGE/PROFIS, após a revogação dos arts. 107-A e 107-B, § 5º, do COTEB, por meio da publicação da Lei nº 13.199, de 28/11/14, adotando-se alinhamento da legislação estadual com o CTN, com as reiteradas decisões de tribunais de justiça, que inclui inúmeros casos aqui no mesmo no Estado da Bahia. Assim com as recorrentes decisões do STJ e a interpretação construída na elaboração da Súmula Vinculada nº 8 do STF a PGE/PROFIS emitiu parecer em Incidente de Uniformização nº 2016.194710-0, 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, § 5º, 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. 173, I do CTN, quando:
 - a) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, mas não efetua o respectivo pagamento;
 - b) o contribuinte não declara a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omite a realização da operação ou prestação tributável;
 - c) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, efetua o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente, o Fisco verifica que o valor recolhido foi menor que o efetivamente devido em virtude 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 ocorreu o fato gerador.

Em resumo, a PGE entendeu não ser admissível litigar na esfera judicial, nos termos das normas previstas na nossa legislação estadual, concluiu ser forçosa a aplicação pela Administração Pública da exclusão dos lançamentos de ofício *que considerem o prazo previsto pelo art. 107-B, § 5º, do COTEB, se lavrados em data posterior à Súmula Vinculante nº 8 do STF, em 12 de julho de 2008, sugerindo o reconhecimento decadencial quanto aos lançamentos lavrados após a consolidação dessa mudança de entendimento do STF, em Julho de 2008.*

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.

No caso da infração 1, conforme se verifica à fl. 79, o livro de Apuração do ICMS no mês de janeiro de 2010, registra valor contábil de R\$178.700,55, com base de cálculo de R\$30.424,89 e débito lançado de ICMS de apenas R\$5.121,15, resultando em saldo credor de R\$9.880,80. Houve clara redução acima do previsto no art. 87, VII do RICMS/BA 97. O autuante encontrou saldo devedor de R\$5.953,09 após efetuar a correção, com redução da base de cálculo em 29,41% com carga tributária efetiva de 12%, conforme prescrito na legislação.

Desse modo tem razão a PGE, ao firmar parecer contra a decadência, pois claramente se amolda ao item 3, alínea b, do incidente de uniformização acima comentado, – *o contribuinte não declara a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omite a realização da operação ou prestação tributável*; assim, aplica-se o art. 173 I (primeiro dia do exercício subsequente àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado), nos casos em que é verificada a existência de débito declarado e não pago ou simplesmente ausência de declaração e pagamento. É incontestável que não houve qualquer declaração de valor lançado de ICMS a pagar, e portanto dou provimento ao Recurso de Ofício, restaurando a infração 1. Infração 1 Procedente.

Quanto à infração 2, à fl. 9, consta que em janeiro de 2010 houve apuração e pagamento do valor de R\$2.987,30, enquadrando-se perfeitamente no disposto no art. 150 do CTN, pois o contribuinte declarou a ocorrência do fato jurídico tributário (entendendo-se como tal as operações ou prestações tributáveis), apurou o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas. Não há comprovação de simulação ou fraude.

O parecer da PGE/PROFIS também reconhece que o lançamento foi fulminado pela decadência de modo que não dou provimento a esta parte do Recurso de Ofício e mantenho a Decisão recorrida. Infração 2 Improcedente.

A infração 3 trata de saldo credor de caixa, e conforme os demonstrativos de fls. 14 a 38 dos autos trazem todas as informações e cálculos pertinentes. A PGE/PROFIS opinou pela decadência do mês de maio de 2010, por não se precisar qual das operações não foi oferecida à tributação. À fl. 87 o livro de Apuração do ICMS aponta saldo credor de R\$8.845,97, e não houve qualquer recolhimento de ICMS.

Entendo que em não havendo recolhimento de espécie alguma, e o lançamento tenha ocorrido em função de presunção de omissão de saídas, num período em que não se constatou qualquer recolhimento do tributo, tal situação recai no dispositivo anteriormente comentado acerca do Incidente de Uniformização quando *“o contribuinte não declara a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omite a realização da operação ou prestação tributável”* e, portanto, acolho o Recurso de Ofício deste item, dando-lhe Provimento.

Evidente que a infração em lide resultou de omissões de operações tributáveis, dado a existência de saldo credor na conta Caixa. Assim não acato a decadência, e dou Provimento ao Recurso de Ofício. Infração 3 Procedente.

Passo então, ao Recurso Voluntário. O Recorrente faz uma repetição dos argumentos da defesa inicial, inclusive da decadência que foi acatada em parte na primeira instância. Não faz defesa pontuando as infrações que está a defender e até confunde o julgador sobre que infração está a se referir, apenas em um momento se refere às infrações 3 e 6, quando diz que não houve entradas nem saídas do estabelecimento e se não comprovam entradas nem saídas, não há ocorrência dos fatos geradores.

Diz que o Fisco não indica a origem das notas que foram utilizadas para lastrear a exação, não tem a necessária certeza sobre a ocorrência do fato gerador do tributo lançado, tampouco comprova a efetiva entrada das mercadorias no estabelecimento da empresa fiscalizada. Afirma que, portanto, só resta a decretação da improcedência da autuação.

No caso da infração 1, já foi analisado inteiramente as razões do lançamento quando do Recurso do Ofício, quando se caracterizou a procedência e ausência do instituto decadencial para o caso em apreço, e claramente o contribuinte calculou erroneamente o valor a ser lançado a débito nas operações de saída, razão porque se torna redundante apreciação detalhada do Recurso Voluntário deste item. Infração 1 Procedente.

Infração 2 apreciada no Recurso de Ofício, foi vitimada pela decadência, e não faz parte do Recurso Voluntário. Infração 2 Improcedente.

A infração 3 foi constituída mediante prova indireta, logo não há mesmo notas fiscais a apresentar, seja de entrada, seja de saídas, como quer o Recorrente. Aliás, se houvesse o registro de tais notas sem o correspondente pagamento do imposto estaríamos frente a provas diretas, o que não é o caso, uma vez que a autuação se baseou em presunção legal. Vejamos o que diz o art. 4º, § 4º, inciso I, da Lei nº 7.014/96:

- Salvo prova em contrário, presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar:

I - saldo credor de caixa;

Aqui, mediante a constatação de que houve saldo credor de caixa, legalmente se presume que na ausência de fundos financeiros do Caixa para pagamento das aquisições, houve receitas não contabilizadas que possibilitaram estas aquisições e, portanto, tais receitas não foram oferecidas à tributação, ou seja, destas vendas omitidas.

O autuante intimou o contribuinte a apresentar o livro razão à fl. 13, e nas fls. subsequentes fez a comprovação do levantamento da conta Caixa, incluindo o saldo inicial mensal, com demonstração pormenorizada das receitas de venda, e das aquisições.

Acrescentou ainda o cálculo de proporcionalidade entre mercadorias isentas ou não tributadas à fl. 37/38, o que lança por terra o argumento do contribuinte de que teriam sido tributadas mercadorias isentas, e o demonstrativo do imposto cobrado a partir do saldo credor encontra-se à fl.36, onde a alíquota aplicada foi 12% (alíquota efetiva, dado o tipo de mercadorias cuja redução legal de base de cálculo, resulta em alíquota efetiva de 12%) e não de 17% como alega o Recorrente.

Cabia ao autuado, apresentar provas em contrário, de que houve erros do autuante no levantamento do saldo credor de caixa, e não exigir do Fisco notas fiscais que efetivamente não existem, já que está a se presumir vendas sem notas fiscais correspondentes, por meio de apuração do saldo credor de Caixa. Rejeitada a decadência parcial conforme detalhamento do Recurso de Ofício. Infração 3 mantida integralmente.

Quanto à infração 4, por de falta de recolhimento de ICMS referente a operações não escrituradas nos livros fiscais próprios, os documentos fiscais do Recorrente anexados ao processo são provas irrefutáveis. Conforme consta na descrição da infração, durante os meses de janeiro a maio de 2011, o contribuinte registrou no seu livro Registro de Apuração de ICMS nº 02 (cópia reprográfica

anexa – fls. 109 a 134), sistematicamente, saldos credores de ICMS.

O autuante reconstituiu a apuração do ICMS, após constatação de irregularidades cometidas pelo contribuinte, como redução da base de cálculo nas saídas de óleo comestível de soja, mediante a aplicação de percentual superior ao admitido pela legislação tributária (29,41%), como preconizado no art. 87, VII, do RICMS/97, e aplicação de alíquota de 7%, menor que a devida de 17%.

Conforme anotações nas folhas do próprio livro constatarem-se lançamentos de saldos credores superiores aos de direito, nos meses de janeiro e abril, e devedores, nos meses de fevereiro, março, maio e junho, em lugar dos credores lançados, gerando o débito de R\$30.708,02.

O julgador *a quo*, diz em seu voto textualmente, que *foi bem evidenciado no demonstrativo de fl. 135, que o Recorrente na apuração mensal do imposto, reduziu a base de cálculo das operações de saídas de óleo de soja comestível acima do previsto na legislação, pois aplicou sobre a base de cálculo reduzida a alíquota de 7% em vez de 17%, bem como lançou saldos credores maiores que os de direito. Em razão das múltiplas irregularidades, foi refeita a conta corrente fiscal, a qual apurou o valor a recolher exigido na infração em comento.*

O Recorrente também não apresentou qualquer prova defensiva, que justificasse o acatamento da improcedência; aduziu no Recurso que *a infração 4 não resiste a uma análise da escrituração da empresa autuada e que não há qualquer indício na documentação de que tenha retido e recolhido a menos o imposto devido*, sem contudo apresentar quaisquer elementos que comprovem erros do autuante quando levantou as operações nos livros fiscais próprios e constatou os erros crassos quanto à alíquota de 7% sobre uma base de cálculo já reduzida, em vez dos 17%.

A infração 4 decorreu do mesmo procedimento da infração 1, diferenciando-se apenas pelo exercício, primeiro de 2010 e depois de 2011. Mantida a decisão de piso. Infração 4 Procedente.

Quanto à infração 5, se trata de apuração do imposto escriturado pelo próprio Recorrente e não recolhido. São provas irrefutáveis acostadas ao processo e o contribuinte traz argumentos que não fazem sentido, como requerer nulidade por motivos sem a mínima plausibilidade, no caso, a inexistência de Termo de Arrecadação, cuja comprovação está acostada à fl. 12, e ainda que não houvesse não poderia alegar nulidade sem comprovação de prejuízos à defesa. Não há nulidade absoluta por erro formal, conforme pode se encontrar em diversos julgamentos no âmbito do Poder Judiciário. Infração 5 mantida. Procedente.

Relativamente à infração 6, houve omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de entradas de mercadorias não registradas e o Recorrente alega que não houve a entrada das mercadorias.

Da mesma forma que na infração 4, fundamenta-se presunção de vendas por falta de registro das entradas (art. 4º, §4º, da Lei nº 7.014/96). Não pode simplesmente o Recorrente negar a compra das mercadorias, sem apresentar argumentos que possam caracterizar fraude por aquisição de mercadorias em nome de terceiros.

Conforme comprovam os autos, as notas fiscais não registradas foram emitidas por dois fornecedores do Recorrente: a Cargil Agrícola S.A. e a Bunge Alimentos S.A. São notas fiscais eletrônicas emitidas por estas duas empresas de grande porte e sendo operações habituais entre o Recorrente e estas empresas, não haveria qualquer dificuldade em se apurar eventuais fraudes (vendas emitidas para outro cliente, utilizando-se do cadastro do Recorrente).

Como bem frisou o autuante, se tal situação ocorresse, seria fácil descobrir os verdadeiros destinatários falsários, pois são operações CIF, entregues pelos fornecedores no destino da venda. Também não vislumbro quaisquer nexos entre as infrações que são defendidas neste Recurso Voluntário e eventual inclusão de IPI na base de cálculo do imposto, pois não vi presentes tal situação a ser analisada. Infração 6 Procedente.

Quanto à redução de multas, estas estão previstas na Lei nº 7.014/96 e não tem este Conselho competência para julgar argumentos de inconstitucionalidade ou efeito confiscatório dos

percentuais aplicados. As infrações caracterizadas estão desprovidas de qualquer amparo legal que sejam justificativas até para se acolher a redução das multas.

Face ao exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso de Ofício e NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário. Assim, o valor do montante é conforme abaixo:

INF	VL.R. HISTÓRICO	VL.R. JULG.-JJF	VL.R. JULG.-CJF	MULTA	RESULTADO
01	29.579,12	0,00	12.666,78	70%	PROVIDO/PROCEDENTE
01	-	0,00	16.912,34	100%	PROVIDO/PROCEDENTE
02	5.846,54	0,00	0,00	-----	N.PROVIDO/IMPROCEDENTE
03	56.136,19	40.228,67	56.136,19	100%	PROVIDO/PROCEDENTE
04	30.708,02	30.708,02	30.708,02	100%	N.PROVIDO/PROCEDENTE
05	83.115,23	83.115,23	83.115,23	60%	N.PROVIDO/PROCEDENTE
06	60.332,91	60.332,91	60.332,91	100%	N.PROVIDO/PROCEDENTE
Total	265.718,01	214.384,83	259.871,47		

VOTO DIVERGENTE

Em que pese a bem fundamentada decisão proferida pelo i. Relator, divirjo do posicionamento adotado quanto à prejudicial de mérito da decadência.

Pois bem.

Por ser o ICMS um imposto de natureza homologatória, de apuração mensal, inquestionável que o prazo decadencial adotado deve ser o disposto no art. 150, §4º do CTN, e não o do art. 173, I, como defende o julgador de piso. Vejamos o disposto no artigo supramencionado:

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

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

Seguindo adiante, a Douta Procuradoria Geral do Estado da Bahia, em Incidente de Uniformização, entendeu pela aplicação do art. 150, §4º do CTN quando houver comprovação de pagamento, em montante inferior, das operações declaradas. Vejamos:

“6. Incidente de uniformização nº PGE 2016.194710-0

Entendimento firmado: 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.

Ressalva: 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, §5º, do COTEB, então válida, vigente e eficaz.”

Em que pese louvar o avanço de posicionamento por parte da PGE sobre a matéria da decadência quanto à aplicação do art. 150, §4º do CTN em detrimento do art. 173, I do mesmo código, nos casos em que há comprovação do pagamento a menor, discordo desta linha limitada da aplicação do art. 150, uma vez que defendo o entendimento de que o pagamento, por si só do ICMS, não é o fator determinante da aplicação da referida norma.

Como já dito anteriormente, em sendo o ICMS um imposto por homologação, de apuração mensal, condicionar a aplicação do art. 150, §4º ao pagamento seria desconsiderar a própria natureza de tal tributo.

Este posicionamento foi brilhantemente abordado pelo i. Conselheiro Dr. Rodrigo Lauande Pimentel, momento em que aproveito para colacionar um trecho do voto por ele proferido quanto à decadência. Vejamos:

(...)

Entretanto, mesmo a despeito do entendimento consagrado do STJ de que qualquer pagamento efetuado a título de tributo já afirmaria a natureza jurídica do lançamento para a espécie por homologação, vislumbro, com a devida vênia, que tal definição é extremamente fluida, sem delinear a necessária segurança jurídica que a situação impõe.

*Pois bem, deixar a configuração do lançamento tributário ao alvitre do contribuinte não é a melhor resposta diante do ordenamento jurídico. Trilhando o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, o sujeito ativo poderia 'ganhar' um ano a menos de prazo decadencial com o pagamento de apenas 0,01 (hum centavo)! Trata-se de uma situação teratológica, que não se coaduna com os princípios constitucionais da legalidade. Desse modo, **percebo que a natureza jurídica do lançamento tributário vem da lei, e não do comportamento do contribuinte.***

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

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

Assim, entendo pela decadência total das infrações 01 e 02 e parcialmente, da infração 03, nos períodos abarcados pela autuação, com base no art. 150, §4º do CTN.

Deste modo, voto pelo NÃO PROVIMENTO dos Recursos de Ofício e Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso de Ofício interposto e **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **129442.0001/15-4**, lavrado contra **BAHIA SUL DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS LTDA. – EPP**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$259.871,47**, acrescido da multa de 60% sobre R\$83.115,23, 70% sobre R\$12.666,78 e 100% sobre R\$164.089,46, previstas no art. 42, incisos II, "f" e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros(as): Ildemar José Landin, Eduardo Ramos de Santana e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros(as): Laís de Carvalho Silva, José Rosivaldo Evangelista Rios e Carlos Antonio Borges Cohim Silva.

Sala das Sessões do CONSEF, 20 de fevereiro de 2018.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – RELATOR

LAÍS DE CARVALHO SILVA – VOTO DIVERGENTE

PAULA GONÇALVES MORRIS MATOS – REPR. DA PGE/PROFIS