

A.I. Nº - 232943.0023/21-7
AUTUADO - MAGAZINE LUIZA S/A
AUTUANTE - REGINALDO CAVALCANTE COELHO
ORIGEM - DAT SUL – IFEP SUL
PUBLICAÇÃO - INTERENT 06/10/2022

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0160-02/22-VD

EMENTA: ICMS. 1. FALTA DE RECOLHIMENTO. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS ESCRITURADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. Valor reduzido por acolhimento da arguição de decadência parcial da infração, com base no art. 173, inc. I do CTN, para ocorrências até 31/12/2016. As alegações de inconstitucionalidade de dispositivos da Lei Complementar nº 87/96 e da Lei nº 7.014/96, foge da competência dos órgãos julgadores a apreciação, conforme determina o art. 125, inc. I da Lei nº 3.956/81. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado, salvo disposição em contrário, sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento, no caso de perecimento, deterioração ou extravio de mercadorias outrora adquirida. Afastada a arguição de nulidade Infração parcialmente subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração foi lavrado em 28/12/2021, para exigir o crédito tributário no valor histórico de R\$ 133.408,72, acrescido da multa de 60%, tipificada no art. 42, inc. II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, pela constatação da infração a seguir descrita.

INFRAÇÃO 01 – 002.001.003. Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, para fatos verificados em março, maio, agosto de 2016, fevereiro, maio, agosto de 2017, julho e novembro de 2018.

Enquadramento legal: art. 2º, inc. I, art. 32 da Lei nº 7.014/96, c/com art. 332, inc. I do RICMS/2012.

A autuada através de seus advogados impugnou o lançamento, fls. 22 a 43, onde inicialmente relata os fatos e sintetiza a autuação para em seguida afirmar que foi devidamente notificada do Auto de Infração por meio do Domicílio Tributário Eletrônico - DT-e, em 14/02/2022, de modo que o prazo de 60 dias para apresentação de defesa previsto no art. 123 do Decreto nº 7.629/1999 iniciou em 15/02/2022 e findou em 15/04/2022, justificando a tempestividade da defesa.

Antes de tratar do mérito, registra que parcela do crédito tributário se encontra extinta pela decadência. Trata-se de parcela do ICMS e da correlata multa aplicada, quanto aos fatos geradores ocorridos em 31/03/2016, 31/05/2016, 31/08/2016, que totalizam R\$ 57.136,36, porque os artigos 150, § 4º, e 173, inc. I do Código Tributário Nacional disciplinam os prazos decadenciais para o lançamento fiscal, isto é, os prazos de que dispõe a Fazenda Pública para lançar os créditos tributários a que entende fazer jus.

Ressalta que na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, confirmada sob a sistemática de recursos repetitivos, art. 543-C do Código de Processo Civil de 1973, no caso de tributos sujeitos a lançamento por homologação, tal qual o ICMS, se tiver havido pagamento do tributo por parte do contribuinte, ainda que em caráter parcial, isto é, ainda que em valor inferior ao que o Fisco

entende devido, o prazo decadencial para lançamento de eventuais diferenças observa a regra do art. 150, § 4º do CTN, REsp 973733/SC, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 12/08/2009, DJ-e 18/09/2009.

Acrescenta que de acordo com o entendimento consolidado pelo STJ, tendo havido pagamento no período de apuração, mesmo que parcial, de tributo sujeito a lançamento por homologação, o lançamento das diferenças eventualmente apuradas pelo Fisco se sujeita ao prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º do CTN, conforme os precedentes, cujas ementas transcreve: AgRg no REsp 1318020/RS, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 15/08/2013, DJ-e 27/08/2013 e STJ - AgRg no REsp 1277854/PR, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 12/06/2012, DJ-e 18/06/2012.

Sintetiza que no caso de tributos sujeitos a lançamento por homologação, a contagem do prazo decadencial para lançar só observará os parâmetros do art. 173, inc. I do CTN, caso não tenha havido pagamento antecipado algum por parte do contribuinte, isto é, caso nenhum recolhimento se haja feito ao Fisco no período de apuração do tributo.

Complementa que na hipótese de ter havido pagamento do imposto no período de apuração, ainda que apenas de parcela do que o Fisco entende devido, o prazo decadencial para lançar as diferenças será aquele do art. 150, § 4º do CTN.

Destaca que entre 31/03/2016 e 31/08/2016, individualmente houve entrega de declarações e recolhimento de ICMS aos cofres estaduais.

Conclui que, tendo havido pagamento no período de apuração, ainda que parcial, no entendimento do STJ, e tratando-se de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo de decadência do direito de lançar a diferença de imposto supostamente omitida rege-se pelo art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, ou seja, o prazo de que dispõe a Fazenda para lançar é de 5 anos contados da ocorrência do fato gerador, conforme transcreto.

Aduz que se os fatos geradores de parcela dos tributos lançados ocorreram entre 31/03/2016 até 31/08/2016, observado o prazo do art. 150, § 4º do CTN, o termo final do prazo para lançar recaiu entre 31/03/2021 até 31/08/2021, respectivamente.

Sinaliza que somente foi cientificada da lavratura do Auto de Infração, em 14/02/2022, quando já se havia consumado o prazo decadencial relativo aos fatos geradores ocorridos entre 31/03/2016 até 31/08/2016.

Registra que o momento interruptivo do prazo decadencial é mesmo a notificação do sujeito passivo do lançamento tributário realizado e não, como se poderia cogitar, o início do procedimento fiscal ou a mera lavratura do Auto, citando lição de Hugo de Brito Machado.

Lembra que nesse sentido é o entendimento mantido pelo Superior Tribunal de Justiça, conforme julgamento do STJ - Segunda Turma no REsp 533486/RS; Rel. Ministro Francisco Peçanha Martins; julgado em 15/12/2005, DJ 06/03/2006.

Conclui não restar dúvidas que o crédito tributário relativo aos fatos geradores ocorridos em 31/03/2016, 31/05/2016 e 31/08/2016 já se encontrava extinto pela decadência ao tempo do lançamento tributário, nos termos do art. 156, inc. V c/com art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, aplicável ao caso concreto segundo jurisprudência consolidada do Superior Tribunal de Justiça.

Ressalta mesmo que observados os parâmetros do art. 173, inc. I, do CTN, o que cogita apenas em respeito ao princípio da eventualidade, o crédito tributário relativo aos fatos geradores ocorridos em 31/03/2016, 31/05/2016 e 31/08/2016 já se encontrava extinto pela decadência ao tempo do lançamento tributário, fato que diz impor o reconhecimento da decadência arguida.

No tópico “Nulidade do Auto de Infração. Deficiência na Fundamentação. Imperfeito Enquadramento Legal dos Fatos”, sinaliza que o Auto de Infração se presta ao lançamento de

ICMS e multa prevista no art. 42, inc. II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, sob o pretexto de ter a autuada praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas.

Argui que ao fazer o enquadramento legal da suposta infração, o Fiscal cingiu-se a indicar o art. 2º, inc. I; e art. 32 da Lei nº 7.014/96 c/com o art. 332, inc. I, do RICMS/BA, os quais reproduz, sobre eles, diz que não indicam qualquer infração cometida pela autuada, como supostamente capitulado pela fiscalização, no que concerne ao lançamento da obrigação principal. Na verdade, os dispositivos tratam genericamente sobre a incidência e recolhimento do ICMS.

Reproduz o art. 39 do Decreto n.º 7.629/99, e aduz que a acusação se ampara em dispositivos legais genéricos, sem especificação nenhuma, o que repercute negativamente sobre a legalidade do procedimento. Assim, a par da generalidade do conteúdo destes instrumentos normativos, fato é que o autuante não fundamentou a infração.

Ressalta ser preciso haver uma correlação específica entre normas e o fato dito infringente, qual seja, a obrigação que deixou de ser praticada pelo contribuinte. À evidência, portanto, a descrição e o enquadramento legal da suposta infração foram feitos sem o necessário rigor técnico, conclui que o lançamento não contém elementos suficientes para determinar a matéria objeto da exigência tributária.

Destaca que a clareza da acusação é o primeiro pressuposto do devido processo legal, constituindo-se, na verdade, no ponto inaugural de uma relação dialética justa e pautada na igualdade dos litigantes. É por isso, inclusive, que o Decreto nº 7.629/99 enfatiza que são nulos os lançamentos cujos elementos sejam insuficientes para determinar a matéria objeto da exigência tributária, restando imprestável, para todos os efeitos, ato administrativo dotado de fundamentação deficiente, implícita, obscura ou contraditória.

Observa que o art. 18 do decreto estadual preconiza, entre os casos em que deva ser declarada a nulidade, aqueles em que o Auto de Infração não contém os requisitos para se determinar com segurança a infração.

Transcreve o art. 18, inc. IV, alínea “a” do Decreto nº 7.629/99 e aponta que essas exigências visam garantir o direito constitucional do contribuinte, especialmente para este ter condições de exercer a ampla defesa e o contraditório, de conhecer com clareza e precisão a infração que lhe é atribuída e quais os fundamentos de fato e de direito que serviram de base para a necessidade do recolhimento adicional de qualquer exação.

Ensina, com base nos princípios e dispositivos legais, que qualquer lançamento tributário, decorrente de infração à legislação, deve especificar a conduta típica do contribuinte e os dispositivos específicos tidos como infringidos, sem os quais, por ser impossível ao contribuinte conhecer a acusação, impede a sua ampla defesa, bem como, o contraditório, tornando nulo o trabalho fiscal.

Assim, diante dos princípios constitucionais da ampla defesa, do contraditório e do devido processo legal, garante restar evidente a necessidade de uma precisa e minuciosa descrição do tipo legal que se entende violado, sob pena de impositiva decretação de nulidade de qualquer ato administrativo, em especial do lançamento tributário.

Frisa não lhe caber dar a sua própria interpretação à infração vislumbrada pelo fisco estadual, pois é dever da Administração Pública, e requisito do ato administrativo, tal demonstração, sendo este o ponto fulcral do art. 142 do Código Tributário Nacional ao traçar as linhas mestras a serem observadas por qualquer autoridade que pretenda exigir tributo ou infração decorrente da legislação fiscal.

Infere que, ausente algum dos elementos exigidos para o adequado lançamento tributário, o ato administrativo estará maculado e deverá ser declarado nulo, tal qual no caso em debate.

Destaca ser inquestionável que a não identificação precisa da infração ocasionou inegável cerceamento ao direito de defesa, que não teve disponibilizado ao seu favor os elementos

necessários à precisa identificação e compreensão da infração que lhe foi imputada, fato inconcebível em um Estado Democrático de Direito, na medida em que a Constituição Federal determina, em seu art. 5º, inc. LV, que o processo administrativo deve ser regido pelo princípio do devido processo legal, construído sobre a ampla defesa e o contraditório, os quais foram claramente desrespeitados no presente caso.

Ensina que o princípio do contraditório consiste na determinação de que no processo administrativo o litigante tenha acesso a todos os argumentos e elementos necessários à compreensão da acusação que lhe é imputada, de modo que possa exercer de forma plena seu direito de defesa e o acesso a tais argumentos e elementos essenciais, só se dá na medida em que os atos administrativos sejam devido e claramente motivados e instruídos pelas autoridades fiscalizadoras, o que não se verificou no discutido Auto de Infração.

Complementa para que tais dispositivos sejam observados, é necessário que o lançamento descreva de forma clara e precisa a conduta praticada pelo contribuinte, bem como indique a hipótese legal na qual tal conduta se subsume.

Transcreve ementas de julgados que demonstram a jurisprudência acerca da matéria e conclui que o Auto de Infração apresenta fundamentação deficiente, de sorte a inviabilizar o direito de defesa e torná-lo inegavelmente nulo.

Arguindo improcedência do Auto de Infração, destaca que da análise das notas fiscais elencadas pelo autuante, observou que, na verdade, se trata de notas fiscais emitidas em razão de perda, roubo ou deterioração, motivo pelo qual não houve o destaque e recolhimento do ICMS, tampouco o estorno do correlato crédito fiscal, proveniente das entradas.

Conclui que a conduta descrita na infração não configura ato infracional à legislação tributária e admite que de fato, o sujeito passivo tem o direito de manter os créditos de ICMS mesmo na hipótese em que os bens correlatos foram perdidos, roubados ou deteriorados.

Explica que a Constituição Federal determina no art. 155, § 2º, inc. I que o ICMS será não-cumulativo, de sorte que o seu recolhimento em virtude de uma operação deverá gerar, ao sujeito passivo, crédito para abatimento do débito devido pelas operações subsequentes.

Destaca que o dispositivo constitucional citado, emprega o modal deôntico “será”, a dar conta de que a não-cumulatividade do ICMS não constitui faculdade do legislador estadual, mas imposição constitucional estabelecida em relação a esse tributo.

Salienta que, quando o constituinte visou dar margem para decisão do legislador infraconstitucional, ele assim o fez através do uso de vocábulo carregado de semântica permissiva. Prova disso é o uso do termo “poderá” para determinação da aplicabilidade do princípio da seletividade ao ICMS, conforme disposto no art. 155, § 2º, inc. III da Constituição Federal.

Conclui que por aplicação pura e simples do art. 155, § 2º, inc. II, alínea “b” da Constituição Federal, o ICMS necessariamente será não-cumulativo, permitindo a compensação do crédito já pago com o débito devido pelas operações posteriores, conforme doutrina de Roque Antônio Carrazza que reproduz.

Sinaliza que das premissas citadas se pode extrair outra de igual peso: as restrições ao caráter não-cumulativo do ICMS devem, de igual modo, ter previsão constitucional.

Aduz que se a Constituição Federal estabeleceu a obrigatoriedade do princípio da não-cumulatividade ao ICMS, falece a competência para que qualquer outra previsão que disponha o contrário, considerando a posição hierárquica da Constituição.

Complementa que, tendo o constituinte estabelecido que o ICMS será não-cumulativo, somente ele pode estabelecer exceções, as quais, salvo disposição constitucional em sentido diverso, comporão um rol *numerus clausus*, o que diz ter sido feito nos termos do art. 155, § 2º, inc. II da

Constituição Federal, os créditos de ICMS deverão ser estornados apenas em duas hipóteses taxativas: isenção e não-incidência.

Infere que deverá haver estorno de créditos de ICMS apenas e tão somente quando se estiver diante de isenção ou não-incidência. Fora desses dois casos, não há exceção constitucional à não-cumulatividade, razão pela qual a obrigatoriamente haverá de ser observada, de sorte a permitir a compensação do que já foi pago com o débito superveniente.

Sinaliza que nesse sentido, entende a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, conforme ementa transcrita do julgado - STF. Agravo no RE 240.395-RS, Relator: Min. Maurício Corrêa. DJ. 02/08/2002; STF. Agravo Regimental no Agravo de instrumento 418.412-RS. Relator: Min. Eros Grau e STF - Recurso Extraordinário nº 161031-MG, Relator: Ministro Marco Aurélio.

Adiciona jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, transcrevendo ementa do julgamento do REsp nº 773.675-RS, Julgado em: 13/03/2007 e do REsp nº 782.987/RS, julgado em 13/03/2007.

Conclui que a orientação ministrada pela doutrina e balizada pela Suprema Corte, tem-se que: **(a)** o ICMS é imposto obrigatoriamente não-cumulativo e **(b)** as exceções a essa regra têm que estar previstas na Constituição Federal e correspondem apenas aos casos de isenção e não-incidência.

Pondera que o art. 30, inc. IV da Lei nº 7.014/96 c/com o art. 312, inc. IV do RICMS/BA, tencionam criar uma terceira, e indevida, hipótese de anulação do crédito de ICMS: a perda, a deterioração e o extravio do bem, que prevê o fato de tais eventos se sucederem com os bens cuja aquisição deram ensejo à tomada do crédito implicaria no dever de o contribuinte estornar o crédito fiscal, ainda que isso, inequivocamente, não corresponda nem a isenção, nem a não-incidência.

Assevera que a inconstitucionalidade desses dispositivos e, consequentemente do Auto de Infração, por nele se amparar, é flagrante. A lei estadual não observou os parâmetros constitucionalmente definidos como hipóteses de estorno dos créditos desse imposto, criando um novo caso a despeito de não ter competência para tanto e assim ofendeu a não-cumulatividade do tributo.

Explica que a Constituição Federal admite a exigência de estorno de créditos de ICMS em dois casos exclusivos: isenção e não-incidência. A legislação baiana, por outro lado, prevê que a perda, o extravio ou a deterioração das mercadorias, que não corresponde a nenhuma das duas hipóteses, impõe o estorno. Logo, a legislação estadual fere, frontalmente, a Carta, pelo que é inconstitucional e, por consequência, não tem o condão de legitimar qualquer cobrança fiscal que nela se fundamente, como o auto de infração em epígrafe.

Adverte que não se venha dizer que o fato de o art. 21, inc. IV da Lei Complementar nº 87/96 também prever o suposto dever de estorno no caso de perda, extravio ou deterioração tornaria válida a previsão contida na legislação baiana, pois a disposição federal não tem o condão de validar a estadual porque também ela é inconstitucional.

Conclui que os casos em que se pode restringir o direito de crédito de ICMS têm que estar previstos na Constituição Federal, não poderia a Lei Complementar nº 87/96 inovar nessa matéria, pois em que cabe o estorno promovida pela citada lei extrapola o disposto pelo legislador constitucional em afronta a Constituição Federal.

Destaca que, deve-se observar que a atribuição conferida pelo art. 155, inc. XII, alínea “c” da Constituição Federal, à lei complementar para dispor sobre normas gerais do ICMS e, especificamente, sobre a não-cumulatividade do imposto, de modo algum significa que a lei complementar possa criar outras hipóteses do dever de estorno do crédito fiscal.

Frisa que essa previsão constitucional implica apenas que o modo, isto é, o procedimento, deve estar regrado em lei complementar, o que visa evitar guerra fiscal e dar uniformidade nacional ao tratamento do tema. O papel dessa lei, portanto, é o de instrumentalizar a não-cumulatividade, o que não abrange a possibilidade de conferir a esse princípio outros contornos que não os

constitucionais, conforme ensinam José Eduardo Soares de Mello, Roque Antônio Carrazza e Aliomar Baleiro, cujas lições reproduz.

Acrescenta que a função da lei complementar é a de operacionalizar a não-cumulatividade, definindo o como deve se dar sua concretização e, com isso, garantir a uniformidade nacional a esse respeito. Não lhe é permitido, para tanto, alterar os parâmetros dessa mesma não-cumulatividade, cujos elementos centrais já estão previstos na Constituição Federal. Do contrário, a lei complementar se tornaria “carta branca” para que o legislador pudesse alterar a feição não-cumulativa do ICMS, o que não se pode admitir.

Justifica que ao prever outras hipóteses de estorno do crédito do imposto estadual para além daquelas já disciplinadas constitucionalmente, o art. 21, inc. IV da Lei Complementar nº 87/96 incorre em vício de inconstitucionalidade material e, portanto, não pode justificar a semelhante previsão contida na legislação do estado da Bahia, que também ofende a Carta Política e conclui que sob qualquer ângulo que se encare a questão, impedir o aproveitamento de crédito nas hipóteses de perda, extravio ou perecimento é afrontar a Constituição da República e, assim, é ilegítima.

Ressalta que que a exigência de estorno contida no art. 30, inc. IV da Lei nº 7.014/96 c/com o art. 312, inc. IV, do RICMS/BA, vai de encontro ao art. 155, § 2º, inc. II, alínea “b” da Constituição Federal, representando ofensa inconstitucional ao princípio da não-cumulatividade, resta forçoso concluir que acusação fiscal deve ser julgada improcedente.

Passando a tratar da aplicação de multa em patamar confiscatório, sinaliza que entre as limitações do poder de tributar, a Constituição Federal incluiu a proibição de “utilizar tributo com efeito de confisco” no art. 150, inc. IV, cuja vedação representa um limite material ao exercício da competência tributária, inspirado nas ideias de moderação, razoabilidade e proporcionalidade. Vedar o confisco é, nessa linha, impedir a destruição da propriedade privada, art. 5º, inc. XXII pelo sistema tributário e proteger a liberdade de iniciativa, art. 170, *caput*.

Explica que embora o texto constitucional mencione apenas “tributos”, a orientação acolhida pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal confere leitura extensiva ao art. 150, inc. IV, da Constituição, é que as multas fiscais, embora não sejam tributos, sujeitam-se ao princípio constitucional que veda que os instrumentos fiscais resultem em confisco.

Relata que o Supremo Tribunal Federal, acerca do tema, decidiu, por meio de seu plenário, em votação unânime, que as multas fiscais estão sujeitas ao mencionado princípio, de sorte que a sua aplicação há de ser moderada, evitando-se consumo de parte considerável do patrimônio do contribuinte. Nesse sentido, reproduz o teor do acórdão proferido nos autos da ADIn 551-1/RJ, Rel. Min. Ilmar Galvão, por unanimidade; DJ 14/02/2003.

Acrescenta que o STF, com base na vedação ao confisco, firmou precedente no sentido de que a multa por descumprimento de obrigação acessória deve ser limitada ao percentual de 20% transcrevendo ementa do julgamento STF - Repercussão Geral no Recurso Extraordinário 606.010 Paraná. Relator: Min. Marco Aurélio julgado em 10/12/2015.

Frisa que o mesmo entendimento prevalece no âmbito dos Tribunais Regionais Federais - TRF5 – 4ª Turma; Relator Desembargador Federal Luiz Alberto Gurgel de Faria; DJ 18/10/2004; TRF5 – 2ª Turma; AC 339067; Relator Desembargador Federal Petrucio Ferreira; DJ 10/08/2004 e TRF5 – 4ª Turma; AC 318380/RN; Rel. Desembargador Federal Francisco Cavalcanti; DJ 31/08/2004.

Conclui que a jurisprudência vem se consolidando no sentido de reconhecer que as multas fiscais devem respeitar o princípio do não-confisco e, por isso, não podem ultrapassar o patamar de 20%.

Pontua que no caso dos autos, a multa aplicada é de 60%, que exorbita, em muito, os limites adotados pelo STF e pelos demais tribunais pátrios. Por esse motivo, com fundamento no art. 150, inc. IV da Constituição Federal, deve-se reconhecer a improcedência do Auto de Infração quanto a esse particular.

Requer que:

- a) Seja reconhecida a parcial decadência do crédito tributário;
- b) Seja reconhecida a nulidade do Auto de Infração, em razão da deficiência na fundamentação legal;
- c) Caso não atendidos os pedidos anteriores, seja reconhecida improcedência da acusação fiscal, por evidente afronta ao art. 155, § 2º, inc. II, alínea “b” da Constituição Federal;
- d) Subsidiariamente, caso não sejam acolhidos os pedidos anteriores, seja reduzido o valor da multa fixada de 60% para 20% do montante do débito principal apurado, em obediência ao princípio do não-confisco, estatuído no art. 150, inc. IV da Constituição Federal.

O autuante ao prestar a informação fiscal às fls. 60 e 61, reproduz a infração e faz uma breve síntese dos argumentos da defesa.

Quanto a arguição de decadência parcial da infração, afirma que se engana a autuada quanto a regra a ser aplicada neste caso e explica que o dispositivo legal a ser aplicado, é o disposto no inc. I c/com o parágrafo único do artigo 173 da Lei nº 5.172/66 – CTN, que reproduz.

Apresenta a cronologia das medidas preparatórias do processo:

- 1º) Ciência da autuada do início da ação fiscal: 17/08/2021, conforme fl. 04;
- 2º) Intimação ao contribuinte para esclarecimento sobre indícios de inconsistências: 23/09/2021, fl.05;
- 3º) Lavratura do Auto de Infração: 28/12/2021.

Ressalta que os valores contestados pela autuada, relativos ao exercício de 2016, tiveram a contagem inicial do prazo de extinção em 01/01/2017 e final em 31/12/2021.

Complementa que não existe fato controverso em relação a obrigatoriedade do estorno do crédito quando não ocorreu a consecução do objetivo final das mercadorias, que seria a sua venda, pois o art. 21 da Lei Complementar nº 87/1996, bem como a legislação estadual, são de uma clareza ímpar e se sobrepõem a interpretações totalmente errôneas dos textos legais.

Transcreve o art. 21, inc. IV da Lei Complementar nº 87/96 e o art. 312, inc. IV do RICMS/BA.

Ratifica em sua integralidade o valor reclamado no Auto de Infração em lide, tudo em defesa do Estado e do Direito.

É o relatório.

VOTO

O Auto de Infração em análise imputa ao contribuinte a acusação de uma infração, tempestivamente impugnada.

O sujeito passivo atua na atividade econômica de lojas de departamentos ou magazines, exceto lojas francas (Duty free), é inscrito no Cadastro Estadual na condição Normal.

O contribuinte foi notificado do início da ação fiscal através de mensagem postada no Domicílio Tributário Eletrônico – DT-e, em 17/08/2021, contendo o Termo de Início de Fiscalização, fl. 04.

Em 23/09/2021, foi postada no DT-e outra mensagem sob o título Manifestação de Início, onde o autuante intimou o contribuinte a prestar esclarecimentos sobre possíveis inconsistências de dados relativos à sua escrituração fiscal no período de janeiro de 2016 a dezembro de 2018, fls. 05 e 06.

Da lavratura do Auto de Infração, o contribuinte foi cientificado, também através de mensagem postada no DT-e, lida em 14/02/2022, oportunidade que recebeu todos os demonstrativos analíticos e sintéticos da infração, contendo todos os elementos necessários e suficientes ao perfeito

entendimento da acusação, que se encontram encartados aos autos na forma impressa, fls. 07 a 09 e gravados em disco de armazenamento de dados – CD, fl. 20-A, na forma de arquivos eletrônicos.

Constatou, após exame das peças processuais, que a infração se encontra perfeitamente relatada, com o enquadramento legal pertinente, de forma que não vislumbra qualquer embaraço ou obstáculo ao pleno exercício da defesa e contraditório.

Portanto, não há deslizes no aspecto formal tampouco material que possa justificar o acolhimento da arguição de nulidade suscitada na defesa.

Ademais, verifico que o lançamento foi realizado em observância às determinações legais e regulamentares. A descrição do fato infracional se apresenta de forma clara. É possível se determinar com certeza a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, assim como a multa sugerida e os dispositivos legais e regulamentares infringidos.

Repto: o direito de ampla defesa e do contraditório do contribuinte foi plenamente preservado, inexistindo qualquer vício ou falha que macule de nulidade o Auto de Infração.

Portanto, afasto a arguição de nulidade.

Em preliminar prejudicial mérito a autuada argui decadência parcial da infração com fundamento no art. 150, § 4º do CTN, especificamente quanto aos fatos geradores ocorridos em 31/03/2016, 31/05/2016, 31/08/2016, que totalizam R\$ 57.136,36, tendo em vista que somente foi científica da lavratura do Auto de Infração em 14/02/2022, quando já se havia consumado o prazo decadencial.

Sobre a matéria, registro que a Procuradoria Geral do Estado, publicou o INCIDENTE DE UNIFORMIZAÇÃO PGE nº 2016.194710-0, transcrito a seguir, consolidando a jurisprudência administrativa acerca da matéria com relação ao ICMS.

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.

Nota 1: 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.

Nota 2: 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. Assim o será, por exemplo, quando o valor recolhido for tão insignificante em relação às operações declaradas, que se poderá ter por caracterizada a hipótese de fraude ou simulação.

De igual forma, quando se verifique o pagamento a menor por força da utilização de créditos fiscais manifestamente ilegítimos, a situação poderá se subsumir à hipótese de dolo, fraude ou simulação.

Revela-se, portanto, a importância da análise do caso concreto, para fins de adequada definição do critério de contagem do prazo decadencial. Ademais, para identificação do marco temporal concernente à data em que "o lançamento poderia ter sido efetuado" (art. 173, I CTN) -, é mister seja previamente constituído, na esfera administrativa, o fato jurídico concernente à existência de dolo, fraude ou simulação.

Tem-se, portanto, como regra geral da decadência, aquela prevista no art. 173, inc. I, do CTN, que alcança os tributos cujo lançamento são: (i) direto ou de ofício; (ii) por declaração ou misto; e, (iii) por homologação. Em qualquer destes casos, o prazo decadencial de cinco anos contar-se-á do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Tem-se ainda a regra conhecida pela doutrina como especial, aquela prevista no art. 150, § 4º do mesmo CTN, que alcança os tributos lançados por homologação com antecipação de pagamento, onde o prazo decadencial contar-se-á a partir da data de ocorrência do fato gerador, que se transcorrido sem que a Fazenda Pública tenha constituído, o procedimento homologatório será tácito o que a impedirá de lançar de modo suplementar a eventual diferença.

Contudo, lembro que caso haja prova da ocorrência de dolo, fraude ou simulação invoca-se a aplicação do art. 173, inc. I do CTN, ou seja a regra geral.

O ICMS é um tributo cujo lançamento ocorre na modalidade por homologação e tem a sua apuração em períodos mensais, assim, todas as ocorrências se concentram no último dia de cada mês, data que será considerada como a da ocorrência do fato gerador para aplicação da norma de incidência.

A decadência, ora arguida, recai sobre a infração imputada ao sujeito passivo, decorrente da falta de recolhimento do ICMS em razão de ter o contribuinte praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas.

A infração relaciona exclusivamente as operações com o CFOP 5.949, que corresponde as *"outras saídas de mercadorias ou prestações de serviços que não tenham sido especificados nos códigos anteriores"*, ou seja, abarca operações que correspondem a um *"recorte"* do universo das operações realizadas pelo contribuinte, que tendo declarado as operações na sua escrita fiscal, não declarou o imposto a ser pago relativo a tais operações, no caso, registrando à débito, na apuração do imposto, uma vez que não há base legal para que o contribuinte tenha declarado tais operações como não tributadas.

Este fato é importante destacar, pois, da constatação de ter o contribuinte pago mesmo que parcialmente o imposto, se definirá qual regra deverá ser aplicada ao caso, a geral (no art. 173, inc. I, do CTN) ou a especial (art. 150, § 4º do CTN).

Constatou que, não obstante o contribuinte ter recolhido o ICMS normalmente apurado no regime de conta corrente fiscal em todos os meses da autuação, especificamente para essas operações não houve nenhum recolhimento. Uma vez que as considerou não tributadas.

Oportuno registrar que sobre a questão, na sistemática do recurso repetitivo, em dezembro de 2015, o Superior Tribunal de Justiça publicou a Súmula 555, cujo enunciado segue transrito.

"Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos

em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.” (Grifos do relator)

Da leitura, vê-se que o enunciado da súmula se pautou na premissa de o débito ter sido declarado ou não pelo contribuinte para fins de aplicação do artigo 173, inc. I do CTN, nas hipóteses de tributo sujeito ao lançamento por homologação.

Ou seja, se o débito não foi declarado pelo contribuinte, portanto, não foi pago, aplica-se o prazo decadencial do art. 173, inc. I do CTN

As operações alcançadas pela infração, repito, o contribuinte as registrou na sua escrita fiscal, porém, não apurou o montante do imposto devido, também não efetuou o pagamento, mesmo em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas, e assim, descabe aplicar a regra prevista no art. 150, § 4º do CTN, ou seja, neste caso, aplica-se a regra prevista no art. 173, inc. I, do CTN, para a infração.

Considerado o entendimento da Súmula nº 12 do CONSEF: “*Para efeito da contagem do prazo decadencial, o lançamento só se aperfeiçoa com a ciência do contribuinte acerca do auto de infração.*”, e que os fatos geradores apurados no lançamento ocorreram entre março de 2016 a novembro de 2018, a Fazenda Pública Estadual teria o prazo para constituir os créditos tributários, com a aplicação da regra prevista no art. 173, inc. I do CTN, até 31/12/2021, para os fatos geradores ocorridos em 2016, ou seja, até 31/12/2016.

Tendo o contribuinte tomado ciência da lavratura do Auto de Infração em 14/02/2022, se operou a decadência para os fatos geradores ocorridos até 31/12/2016.

Assim reconheço que se processou a decadência parcialmente para os valores exigidos na infração, de forma que estes valores devem ser excluídos do levantamento.

No mérito, a acusação fiscal diz respeito à falta de recolhimento do ICMS relativo a operações tributáveis, tendo a autuada as considerado como não tributadas.

A defesa alegou que as notas fiscais arroladas pelo autuante trata-se de notas fiscais emitidas em razão da ocorrência de perda, roubo ou deterioração, motivo pelo qual não houve o destaque e recolhimento do ICMS, tampouco o estorno do correlato crédito fiscal proveniente das entradas.

Assim, aponta que a conduta descrita não configura ato infracional à legislação tributária, pois entende que de fato tem o direito de manter os créditos de ICMS, mesmo na hipótese em que os bens foram perdidos, roubados ou deteriorados, valendo-se do argumento de que a Constituição Federal, ao prevê a instituição pelos estados e Distrito Federal do ICMS, sujeitou os entes a regra geral: o imposto será não-cumulativo.

Argui que deverá haver estorno de créditos de ICMS apenas e tão somente quando se estiver diante de isenção ou não-incidência, como previsto na Constituição. Fora desses dois casos, não há exceção constitucional à não-cumulatividade, razão pela qual, deverá ser obrigatoriamente observada, de sorte a permitir a compensação do que já foi pago com o débito superveniente.

Portanto, entende a defesa que o art. 30, inc. IV da Lei nº 7.014/96 c/com art. 312, inc. IV do RICMS/BA, criaram uma terceira, e indevida, hipótese de anulação do crédito de ICMS quando ocorrerem perdas, deterioração e/ou o extravio do bem.

Considera, dessa forma, inconstitucional esses dispositivos, pois, a lei estadual não observou os parâmetros constitucionalmente definidos como hipóteses de estorno dos créditos desse imposto, criando um novo caso a despeito de não ter competência para tanto, ofendendo a não-cumulatividade do tributo.

Imputa a Lei nº 7.014/96 em relação aos dispositivos citados o *status* de inconstitucional, assim como considera também a Lei Complementar nº 87/96 nesse aspecto, vez que o contido no seu art. 21, inc. IV, também prevê o dever de estornar o crédito do ICMS, no caso de perda, extravio ou

deterioração, o que tornaria inválida a previsão contida na legislação baiana, disposição que ultrapassa a atribuição conferida pelo art. 155, inc. XII, alínea “c” da Constituição Federal.

Portanto, resta claro que os argumentos da defesa para elidir a infração se submete à condição de declarar inconstitucional os dispositivos da Lei Complementar nº 87/96 e da Lei nº 7.014/96, competência que não detém os órgãos de julgamento administrativo, como claramente determina o art. 125, inc. I da Lei nº 3.956 de 11 de dezembro de 1981 – Código Tributário do Estado da Bahia, *verbis*.

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

I - a declaração de inconstitucionalidade;

Nesse aspecto, importante lembrar que o único órgão competente para declarar a inconstitucionalidade de algum normativo legal é o Supremo Tribunal Federal, com eficácia plena ou eficácia limitada, vez que nenhum outro juiz ou tribunal dispõe de semelhante poder.

Assim determina a Constituição Federal no seu art. 102, inc. III regulamentada pela Lei nº 9.868/99 que dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal.

Às autoridades administrativas, no exercício de suas funções, por se tratar de atividade plenamente vinculada, cabe apenas e tão somente aplicar a lei, como fez o autuante, observância que se estende aos julgadores administrativos.

Nessa perspectiva, importante registrar que as operações arroladas no levantamento constam com o CFOP 5.949, que corresponde as outras saídas de mercadorias ou prestações de serviços que não tenham sido especificados nos códigos anteriores, o que contraria a arguição da defesa de que as operações corresponderiam a notas fiscais emitidas em razão da verificação de perda, roubo ou deterioração. Se fosse o caso, deveria o contribuinte utilizar o CFOP 5.927 - Lançamento efetuado a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração.

Considerando que as operações se referem as perdas, roubo ou deterioração, caberia ao contribuinte observar o que preconiza os artigos 312, inc. IV e 313, incisos I e II do RICMS/2012.

Art. 312. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado, salvo disposição em contrário, sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento: (...)

IV - vier a ser objeto de furto, roubo, perecimento, desaparecimento, sinistro ou qualquer outra ocorrência similar(...).

Art. 313. Em decorrência de furto, roubo, perecimento, desaparecimento, sinistro ou qualquer outra ocorrência, tendo a ocorrência sido verificada no trânsito, além das demais disposições regulamentares, observará, especialmente, o seguinte:

I - sendo venda com cláusula CIF, o remetente:

- a) lançará normalmente no Registro de Saídas a nota fiscal que acobertava o transporte;*
- b) emitirá nota fiscal (entrada) para retorno simbólico e anulação do débito fiscal decorrente da saída;*
- c) emitirá nota fiscal para estorno do crédito relativo à entrada da mercadoria e baixa no estoque;*

II - sendo venda com cláusula FOB:

- a) a nota fiscal que acobertava o transporte será lançada normalmente no registro de saída pelo remetente e no Registro de Entradas pelo destinatário;*

b) será emitida pelo destinatário nota fiscal para baixa no estoque e estorno do crédito fiscal relativo à entrada ou aquisição das mercadorias, ou para desincorporação do bem, conforme o caso.

Tudo em cumprimento ao que determina o art. 30, inc. IV da Lei nº 7.014/96, que reproduz o disposto no art. 21, inc. IV da Lei Complementar nº 87/96, *in verbis*:

Art. 21. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

IV - vier a perecer, deteriorar-se ou extraviar-se.

Se considerarmos que as operações como indicada pelo CFOP 5.949, como consta nas notas fiscais listadas, deveria o contribuinte destacar o ICMS, vez que não há justificativa para considerar tais operações como não tributadas.

Diante do exposto, considero parcialmente subsistente a infração com a exclusão os fatos geradores alcançados pela decadência, na forma do demonstrativo a seguir:

Data		Valor Histórico/Julgado
Ocorrência	Vencimento	
28/02/2017	09/03/2017	6.557,11
31/05/2017	09/06/2017	2.482,26
31/08/2017	09/09/2017	12.233,64
31/07/2018	09/08/2018	36.623,51
30/11/2018	09/12/2018	18.375,84
Total		76.272,36

Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 232943.0023/21-7, lavrado contra **MAGAZINE LUIZA S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 76.272,36**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inc. II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 24 de agosto de 2022.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS – RELATOR

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – JULGADOR