

A.I. Nº - 021057.0031/03-6  
AUTUADO - AIR PRODUCTS BRASIL LTDA.  
AUTUANTES - JORGE CLAUDEMIRO DA SILVA e ÂNGELO DOURADO CRUZ LINO  
ORIGEM - IFEP/METRO  
INTERNET - 20.09.05

**2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N.º 0328-02/05**

**EMENTA: ICMS.** 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. EMPRESA INDUSTRIAL. SAÍDAS E ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE A DIFERENÇA DE MAIOR EXPRESSÃO MONETÁRIA, A DAS SAÍDAS. Refeitos os cálculos, em função da existência de perdas de produção, armazenagem e manuseio dos produtos. Reduzido o valor do débito. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO. Fato não contestado pelo contribuinte. 3. IMPORTAÇÃO. a) IMPOSTO RECOLHIDO A MENOS. ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. Imputação não impugnada pelo sujeito passivo. b) FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. “DRAWBACK”. EXPORTAÇÃO DE PRODUTOS NÃO RESULTANTES DOS INSUMOS IMPORTADOS. As questões levantadas pela defesa são relacionadas à prova material dos fatos atinentes ao “drawback”; a competência para apreciá-las é da receita federal, onde estão sendo discutidas (RICMS, art. 575, § 4º). Caso a empresa logre êxito em seu recurso no que diz respeito aos tributos da União, o desfecho terá repercussão no que concerne ao ICMS. É legítimo o lançamento do imposto estadual, em face da comunicação da SECEX de que não foi cumprida a condição suspensiva, para evitar que, em virtude do decurso do tempo, decaia o direito da fazenda estadual. Quanto à alegação de decadência parcial dos créditos lançados, o Código Tributário do Estado da Bahia (Lei nº 3.956/81), no art. 28, § 1º, em consonância com o art. 173, I, do CTN, prevê que se conta o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. O § 4º do art. 150 do CTN, ao qual se apega a defesa, aplica-se é quando a lei do ente tributante não fixa prazo à homologação. No caso em exame, parte do crédito, aparentemente, já teria sido alcançada pela decadência. No entanto, embora as importações tenham ocorrido em 1998, houve deslocamento do aspecto temporal da norma de incidência por força do regime de “drawback”, pois a isenção do ICMS é condicionada a que seja feita a exportação, pelo importador, do produto resultante da industrialização dos insumos importados (RICMS, art. 575), de modo que o termo inicial do prazo de decadência é o inadimplemento da condição suspensiva. O fisco estadual

lançou o imposto quando tomou conhecimento do inadimplemento da condição. Rejeitada, por esses fundamentos, a argüição da decadência. Quanto aos questionamentos acerca da Taxa Selic, este órgão de julgamento não tem competência para avaliar a constitucionalidade do direito posto. Mantido o lançamento. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 27/12/04, diz respeito aos seguintes fatos:

1. falta de recolhimento do imposto [ICMS] relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, fato esse apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercício fechado (1999), levando-se em conta para o cálculo do imposto a diferença de maior valor monetário, o valor das saídas, tendo sido consideradas no levantamento as produções mensais, consolidadas anualmente em 1/12/99 (Nota Fiscal 999999, CFOP 1.99), o consumo (Nota Fiscal 111111, CFOP 5.99) e perdas (Nota Fiscal 111112, CFOP 5.99), sendo lançado imposto no valor de R\$ 100.741,49, com multa de 70%;
2. falta de pagamento da diferença de alíquotas de ICMS nas aquisições interestaduais de materiais de uso e consumo do estabelecimento, sendo lançado imposto no valor de R\$ 9.722,13, com multa de 60%;
3. recolhimento de ICMS efetuado a menos na importação de mercadorias procedentes do exterior, em virtude de erro da determinação da base de cálculo, quer pela falta de inclusão das despesas aduaneiras incorridas até o desembarque, quer pela utilização incorreta da taxa cambial, sendo lançado imposto no valor de R\$ 6.115,17, com multa de 60%;
4. falta de recolhimento de ICMS na importação de mercadorias com isenção do imposto sob o regime de “drawback”, na modalidade suspensão, em virtude de os produtos exportados não serem resultantes da industrialização dos insumos importados, vinculados ao Ato Concessório de Drawback nº 6-98/000075-0, sendo lançado imposto no valor de R\$ 180.890,47, com multa de 60%.

O contribuinte apresentou defesa (fls. 457 e ss.), impugnando apenas os itens 1º e 4º do Auto de Infração. Alega que parte dos valores objeto da autuação já teria sido alcançada pela decadência do direito da fazenda estadual de efetuar o lançamento. Observa que o CTN define três modalidades de lançamento: por homologação, por declaração e de ofício, sendo que o ICMS é tributo sujeito ao lançamento por homologação, aplicando-se a regra decadencial prevista no § 4º do art. 150. Argumenta que, nos lançamentos por homologação, cujo regime jurídico é definido pelo art. 150 do CTN, o sujeito passivo efetua o lançamento sem o prévio exame da autoridade administrativa, operando-se o lançamento pela homologação, expressa ou tácita, da atividade do contribuinte assim desenvolvida, ocorrendo a homologação tácita quando se esgota o prazo de 5 anos, contado da ocorrência do fato gerador, sem que a autoridade administrativa se tenha manifestado acerca da atividade do sujeito passivo, nos termos do aludido art. 150, § 4º, regra esta que é repetida pelo RICMS/BA, no art. 965. Argumenta que a aplicação dessa regra tem se sedimentado na jurisprudência, a exemplo da decisão proferida no ERESP 184262/SP, do STJ. Chama a atenção para o fato de que a empresa foi intimada deste Auto de Infração no dia 28/12/04, de modo que os créditos relativos a fatos geradores ocorridos até 28/12/99 foram lançados a destempo, decorrendo a perda inexorável e definitiva do direito da fazenda pública de proceder

ao lançamento, nos termos do § 4º do art. 150 do CTN. Especifica as parcelas do item 4º em relação às quais já teria havido a decadência. No que concerne ao item 1º, alega que o crédito foi lançado com base em presunção, como se o fato gerador tivesse ocorrido no último dia do período fiscalizado, o que, a seu ver, representa total desrespeito aos princípios tributários por parte do fisco, para escapar da decadência que atingiria o período todo se não tivesse sido utilizada a presunção. Argumenta que, ainda que houvesse presunção, o período de apuração do ICMS é mensal e não anual, de modo que deveria ter sido utilizado o último dia de cada mês, e não o dia 31 de dezembro de 1999. Pede que seja reconhecida a decadência em relação aos períodos apontados.

Quanto ao mérito, o autuado alega que a diferença levantada no item 1º do Auto de Infração decorre de quebras de produção. Tece considerações acerca da natureza das atividades do estabelecimento, especificando os principais produtos fabricados pela empresa. Diz que, no processo produtivo, existem índices de perda ou quebra normal, conforme laudo anexo. Reclama que os referidos índices de perda não foram levados em conta no levantamento fiscal, pois os autuantes consideraram uma perda de 1% no transporte e de 0,25% na estocagem, sem qualquer distinção por produto, não havendo no Auto de Infração o esclarecimento sobre a forma de apuração dos supostos débitos, implicando cerceamento ao direito de defesa. Diz que o lançamento efetuado nesses termos carece de liquidez e certeza. Cita doutrina e jurisprudência acerca dos critérios que norteiam o ato do lançamento tributário. Frisa que a quebra na produção, ou seja, a perda de gases, não constitui fato gerador de ICMS. Pede que se cancele o débito do item 1º.

No que concerne ao item 4º do Auto de Infração, o autuado observa, como preliminar, que o agente fiscal, para lavrar este Auto de Infração, se baseou em Auto de Infração anterior [da receita federal], relativo aos impostos sobre a importação e sobre produtos industrializados, no qual a empresa foi acusada de descumprimento parcial do regime de drawback, porque, segundo o fisco [federal], teriam sido vinculadas irregularmente exportações efetuadas antes da completa importação dos insumos **importados**”, sendo que o referido Auto de Infração foi impugnado e se encontra pendente de julgamento. Insiste no argumento sustentado na preliminar, de que já decaiu o direito do fisco estadual de efetuar o lançamento dos valores em discussão.

Quanto ao fato em si, a defesa explica que a empresa importou produtos químicos – catalisador de cobalto (NCM 3815.1990) e isopropanol (NCM 2905.1220) –, que constituem insumos necessários para a produção de um produto denominado monoisopropilamina (MIPA – nome comercial). Diz que as importações foram efetuadas com base nas regras do Regime Aduaneiro Especial de Drawback, na modalidade de suspensão, que impõe ao importador a condição de que os produtos importados sejam necessariamente empregados na industrialização de produtos nacionais a serem exportados, e as importações foram devidamente autorizadas pelo Ato Concessório Drawback Suspensão nº 6-98/00075-0, emitido pela Secretaria de Comércio Exterior – SECEX, do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio, em 9/11/98. Argumenta que o fisco federal, ao lavrar o Auto de Infração relativo aos tributos federais e que serviu de fundamento para a lavratura do presente Auto, foi induzido a erro por um equívoco da empresa no preenchimento dos documentos fiscais comprobatórios do Regime de Drawback, por ter indicado erroneamente as exportações no Relatório Unificado de Drawback, tendo em vista que o regime adotado é da modalidade de suspensão do imposto, mas foram indicadas exportações que ocorreram antes da chegada das matérias-primas necessárias à industrialização da MIPA, matérias-primas estas que eram vinculadas a insumos importados anteriormente e regularmente submetidos à tributação. Assegura que esse equívoco formal foi corrigido e foi feita prova na impugnação do Auto de Infração relativo aos impostos federais.

Prossegue dizendo que a empresa também havia importado catalisador de cobalto e isopropanol para produção de MIPA e sua ulterior comercialização no mercado externo, só que sem se valer do benefício fiscal previsto no Regime Drawback modalidade suspensão, recolhendo, portanto, todos os impostos devidos nas importações. Diz que a fiscalização [federal], ao verificar o cumprimento das condições estabelecidas para aproveitamento do benefício, fez a checagem das exportações a partir da data da concessão do Regime Aduaneiro de Drawback, sendo que tal verificação deveria ter abrangido um exame completo das operações da empresa, de modo que, se assim tivesse procedido, poderia ter notado que em muitos casos as mercadorias exportadas tiveram seus insumos regularmente tributados no momento do desembarque aduaneiro, já que estavam fora do regime, e também verificaria que a empresa cumpriu totalmente as condições do regime, efetuando ulteriores exportações no volume em que se comprometeu a realizar.

Seguem-se considerações em torno da legislação aduaneira. Comenta a forma como a fiscalização apurou o débito, destacando a sua discordância quanto aos critérios seguidos.

Questiona, por fim, a aplicação da Taxa Selic, alegando que essa taxa, instituída pela Circular BACEN nº 466/79, tem por objetivo específico remunerar o capital investido pelas pessoas em títulos federais, sendo composta por juros e um sucedâneo da correção monetária. Argumenta que a Taxa Selic, por visar à apuração dos juros remuneratórios, é incompatível com o conceito de juros moratórios, que têm por objetivo, tão-somente, indenizar o credor pelo pagamento em mora. Aduz que é ilegítima a fixação de juros por atos infralegais, fazendo ver que as Leis nº 10.175/98 e 10.619/00 não supriram o vício, pois apenas se limitaram a determinar a aplicação da Taxa Selic sobre os débitos fiscais para cálculo dos juros moratórios. Conclui protestando que estaria havendo flagrante violação aos princípios da estrita legalidade tributária, da indelegabilidade de competência e da segurança jurídica, e ainda ao art. 161, § 1º, do CTN.

Pede que seja acolhida a preliminar de decadência, e, no mérito, que seja julgado improcedente o presente Auto de Infração. Pede, subsidiariamente, que, não sendo cancelado o crédito tributário, se proceda à exclusão dos juros de mora computados com base na Taxa Selic.

Os fiscais autuantes, ao prestarem a informação, contestam a alegação da decadência, observando que a defesa citou o art. 150, § 4º, do CTN, mas não se pronunciou quanto ao prazo decadencial do art. 173, segundo o qual o direito de a fazenda pública constituir o crédito tributário se extingue após 5 anos, contados, nos termos do inciso I, do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

No que concerne à decadência dos valores objeto do item 4º do Auto de Infração, os fiscais comentam os arts. 113 e 116 do CTN, destacando que, quando o fato gerador da obrigação tributária é fundada numa situação jurídica, seus efeitos se propagam desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos do direito aplicável. Fazem notar que, em relação às situações jurídicas, o art. 117 estabelece que os atos ou negócios jurídicos condicionais se reputam perfeitos e acabados desde o momento de seu implemento, se a condição for suspensiva, ou desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio, se for resolutória a condição. Frisam que, no caso do Regime Aduaneiro Especial de Drawback na modalidade de suspensão, a condição resolutória do regime é a exportação. Notam que o Ato Concessório de Drawback nº 6-98/000075-0, emitido em 9/11/98, com seus aditivos, teve seu prazo de exportação prorrogado para 2/5/00 (fl. 293). Verificada a condição (comprovação da efetiva exportação), a suspensão tributária transforma-se em isenção. Em caso contrário, não sendo provada a efetiva exportação, nos termos e condições pactuados no Ato Concessório, tornam-se exigíveis os tributos cuja incidência se encontrava suspensa. O fisco só faz o lançamento após tomar conhecimento do adimplemento ou não dos compromissos assumidos pelo contribuinte beneficiário do regime, o que se dá somente no encerramento do Ato Concessório, que é informado pela SECEX através do envio do Relatório de Comprovação de Drawback. Em se tratando de importações efetuadas ao

amparo de Drawback na modalidade de suspensão, o início da contagem do período decadencial se dá no primeiro dia do ano seguinte ao da emissão do Relatório (final) de Comprovação de Drawback, sendo que, no caso em exame, foi feito Aditivo ao Ato Concessório, prorrogando o prazo de validade das exportações para 2/5/00 (fl. 293), e foi feito comunicado ao Banco do Brasil, precedendo-se à baixa final do Ato Concessório em 3/9/01 (fl. 296) e sendo feitos relatórios de comprovação do regime (fls. 297 a 314), de modo que não há de se falar em decadência de fatos geradores no caso do item 4º do Auto de Infração.

Com relação à decadência dos valores do item 1º, os fiscais rebatem a alegação de que o crédito foi lançado com base em presunção, por ter sido admitido como ocorrido o fato gerador no último dia do período fiscalizado, quando o período de apuração de ICMS é mensal e não anual, contrapondo que não tem fundamento a acusação do emprego de presunção para fugir à decadência, porque os levantamentos por períodos de fatos geradores são instrumentos exercidos pelo poder público para se chegar ao movimento real do estabelecimento.

No tocante ao mérito do item 1º, em face da alegação da defesa quanto à existência de perdas ou quebras de produção, em decorrência de movimentação e estocagem dos produtos, com base em laudo técnico, os fiscais contrapõem que não existe neste Auto de Infração acusação de perdas de mercadorias, e sim de omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, ou seja, as perdas anormais não foram estornadas, conforme prevê o regulamento do imposto. Assinalam que na indústria o estoque final é obtido somando-se o estoque inicial, as entradas e a produção, e abatendo-se o consumo, as saídas e as perdas normais, conforme consta nos demonstrativos que instruem o Auto de Infração, contemplando toda a movimentação em termos absolutos de cada produto, além dos preços médios dos produtos. Consideram que o foco da questão consiste em decidir se a omissão total levantada no quantitativo de estoque constitui perda anormal. Explicam que consideraram como quebra normal o percentual de 1% no transporte das mercadorias, por tratar-se de produtos e matérias primas que ficam estocados no Porto de Aratu, havendo, por isso, possibilidade de maiores perdas, e de 0,25% na balança dentro da fábrica (estocagem), por tratar-se do produto final que sai da produção para venda, com possibilidade de perda bem menor. Comentam a previsão regulamentar de estorno de crédito fiscal do imposto em caso de perecimento, sinistro, deterioração, quebra anormal, etc. Observam que o laudo técnico sobre perdas apresentado pela defesa é posterior à ação fiscal. Consideram que a defesa pretende generalizar um percentual de perda único para todos os produtos, sendo que cada um deles tem volatilidade diferente, sendo influenciado pelas diferentes estações do ano, pelo clima, pelo tipo de armazenagem, pela distância a percorrer, enquanto que os índices de perdas anormais apresentados pela fiscalização se baseiam em contratos firmados pela empresa. Aduzem que, no laudo técnico apresentado pelo contribuinte, os índices de perdas refletem as decorrentes de armazenamento, carregamento, produção e “entoboramento” e não apenas as perdas aceitáveis pela legislação, que são as de produção.

Quanto ao mérito do item 4º, dizem que o presente Auto de Infração foi lavrado com base em Auto de Infração da receita federal, pois o lançamento aqui em discussão é motivado pelo mesmo fato gerador, de acordo com os elementos às fls. 431 a 442. Dizem que a infração consiste em que as exportações foram realizadas anteriormente às importações dos insumos. Argumentam que a finalidade do regime [de drawback] é propiciar ao exportador nacional condições competitivas em termos de preço no mercado internacional, livrando-se dos tributos devidos numa importação comum, sob a condição de que os produtos importados sejam necessariamente empregados na industrialização dos produtos nacionais a serem exportados. Os insumos importados com suspensão de tributos ficam fisicamente vinculados aos produtos exportados (princípio da vinculação física). Se, por um lado, o regime especial de drawback representa um incentivo para o beneficiário, por outro lado não pode consistir em um entrave para as demais

empresas do mesmo setor econômico da beneficiária, na forma que insumos importados com suspensão de tributos sejam destinados ao mercado interno, representando, desta forma, uma concorrência desleal, e, principalmente, uma burla ao regime do incentivo fiscal concedido. No caso em exame, o Ato Concessório do benefício e de 9/11/98; em 3/12/98, a empresa importou 6,86 toneladas de catalisador de cobalto, e somente em 12/1/99 importou o outro insumo necessário, o isopropanol, para formar o produto final a ser exportado; no entanto, no período de 12/12/98 a 31/12/98, ela exportou, em 5 embarques, 1.027,70 toneladas de MIPA, antes de ter chegado o primeiro embarque do insumo isopropanol. Os fiscais ponderam que isso não se admite, pois tal prática desfigura por completo o sistema de “drawback”, que é a exportação de uma mercadoria em cuja fabricação se utilizam insumos importados com suspensão de tributos para um fim específico. Consideram que, se fosse aceito tal procedimento, não se teria como ter certeza de que uma parte dos insumos importados não foi revendida no mercado interno. Concluem que está configurada a infração, não se devendo considerar que as 1.027,70 toneladas exportadas antes da importação de um dos insumos possa ser relativa ao Ato Concessório nº 6-98/000075-0.

Quanto à pretensão do contribuinte no sentido de que não seja aplicada a Taxa Selic, consideram os fiscais que se trata de uma discussão não afeita ao foro estadual.

Foi determinada a realização de diligência para que a Assessoria Técnica deste Conselho (ASTEC), em face das características dos produtos e das peculiaridades específicas da empresa, informasse se os percentuais apresentados no laudo anexado pela defesa são razoáveis, do ponto de vista técnico.

Em atendimento à solicitação desta Junta, o auditor designado pela ASTEC informa que, dado o seu limitado conhecimento técnico no que diz respeito aos produtos objeto do lançamento em discussão, uma resposta conclusiva quanto à razoabilidade do índice de perda apontado no laudo deveria ser confiada a um perito na matéria. Aduz que, tendo perquirido os próprios autuantes, estes lhe informaram que, em razão de ser a perda uma questão indefinida no âmbito fiscal, as ações fiscais atualmente em curso nessa mesma empresa já estão acatando como razoável o índice geral de perda de 0,80%, apontado pelo contribuinte. Por ocasião da ação fiscal, a empresa apresentou planilhas de movimentação de produtos e matérias-primas e outros insumos relativas ao período fiscalizado que denotam perdas ao redor do índice 0,80% (fls. 86 a 102). Diz que, considerando as perdas indicadas nas citadas planilhas, efetuou novo levantamento quantitativo, revisando a omissão apontada no item 1º do Auto de Infração, reduzindo o imposto de R\$ 100.741,49 para R\$ 52.977,13.

Foi dada ciência da revisão do lançamento ao sujeito passivo. Este não se manifestou sobre os novos elementos.

## VOTO

Este Auto de Infração é composto de 4 itens. Foram impugnados apenas os itens 1º e 4º.

Foi alegado pela defesa que o contribuinte não teria recebido os demonstrativos fiscais. No entanto, consta nas fls. 14 a 34 que lhe foram fornecidas cópias dos demonstrativos.

A defesa sustenta a tese de que parte dos créditos apurados já teria sido alcançada pela decadência do direito da fazenda estadual de efetuar o lançamento, por já ter havido sua homologação tácita, em face da regra do § 4º do art. 150 do CTN, segundo o qual ocorre a homologação tácita quando se esgota o prazo de 5 anos, contado da ocorrência do fato gerador, sem que a autoridade administrativa se tenha manifestado acerca da atividade do sujeito passivo. Observa que a empresa foi intimada deste Auto de Infração no dia 28/12/04, de modo que os créditos relativos a fatos geradores ocorridos até 28/12/99 já foram atingidos pela decadência.

A defesa fundou seu argumento no § 4º do art. 150 do CTN. Entendo, porém, que no exame da decadência o fundamento deva ser feito não com base no § 4º do art. 150, mas no art. 173, I, do CTN, segundo o qual o prazo de decadência começa a ser contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. O Código Tributário do Estado da Bahia (Lei nº 3.956/81), no § 1º do art. 28, estabelece o prazo de decadência do direito de efetuar o lançamento do crédito tributário em consonância com o art. 173 do CTN. O § 4º do art. 150, ao qual se apega a defesa, aplica-se é quando a lei do ente tributante não fixa prazo à homologação. Como, neste caso, o contribuinte foi intimado do Auto de Infração no dia 28/12/04, poder-se-ia concluir, num exame apressado, que a parcela de R\$ 9.044,86, do item 4º deste Auto de Infração, já teria sido alcançada pela decadência, por dizer respeito a fatos ocorridos no exercício de 1998. No entanto, a situação em análise reveste-se de características especiais, uma vez que, embora as importações tenham ocorrido em 1998, houve deslocamento do aspecto temporal da norma de incidência por força do regime de “drawback”.

Há várias modalidades de “drawback”. As mais comuns são as modalidades de isenção, restituição e suspensão.

No caso do item 4º deste Auto de Infração, os fatos referem-se à importação de insumos com o benefício do “drawback” na modalidade de isenção. Trata-se de uma isenção condicionada, prevista no art. 575 do RICMS. Na verdade, o reconhecimento da isenção depende do preenchimento de dois requisitos e uma condição:

- a) requisitos: a importação deve ser beneficiada com a suspensão da incidência dos impostos federais sobre produtos industrializados (IPI) e sobre a importação (II), e dos insumos importados devem resultar, para exportação, produtos industrializados;
- b) condição: a isenção do ICMS fica condicionada à efetiva exportação, pelo importador, do produto resultante da industrialização dos insumos importados, com observância das respectivas quantidades e especificações, observadas as normas federais relativas ao “drawback”.

No caso do item 4º do presente Auto de Infração, o fisco baseia-se no fato de os produtos exportados não serem resultantes da industrialização dos insumos importados, vinculados ao Ato Concessório de Drawback nº 6-98/000075-0.

Retomando o exame da questão da decadência, mais precisamente no tocante às importações ocorridas em 1998, cumpre verificar qual o termo inicial do prazo decadencial, para os efeitos do art. 173, I, do CTN, que manda contar o prazo a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. A questão, portanto, consiste em saber: primeiro, em que momento, do ponto de vista jurídico, se consideraram ocorridos os fatos geradores; segundo, a partir de qual exercício o lançamento do crédito tributário correspondente a tais fatos poderia ser efetuado.

Os fiscais, ao prestarem a informação, teceram uma série de considerações em torno dos arts. 113, 116 e 117 do CTN, destacando que, quando o fato gerador da obrigação tributária é fundada numa situação jurídica, seus efeitos se propagam desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos do direito aplicável. Observam que, em relação às situações jurídicas, o art. 117 estabelece que os atos ou negócios jurídicos condicionais se reputam perfeitos e acabados desde o momento de seu implemento, se a condição for suspensiva, ou desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio, se for resolutória a condição.

Deve-se ter em mente que os dispositivos do CTN invocados pelos fiscais têm por foco situações de fato ou de direito para efeitos de configuração do fato gerador da obrigação tributária. No entanto, é necessário fazer-se a distinção entre esses dois fenômenos nitidamente opostos: de um lado, o fato gerador cuja ocorrência dependa de condição, e, de outro lado, a isenção fiscal cujo

reconhecimento dependa de condição. Isto porque o fato gerador, como fenômeno associado à incidência tributária, constitui o oposto da isenção, já que esta constitui exceção à regra-matriz da incidência.

Condição é a cláusula que subordina o efeito de um ato jurídico a evento futuro e incerto. Se a eficácia do ato se subordina a uma condição suspensiva, enquanto esta não se verificar, não se adquire o direito visado pelo ato. De modo diverso, sendo resolutória a condição, enquanto esta não se realizar, vigorará o ato jurídico, podendo exercer-se desde o momento deste o direito por ele estabelecido, sendo que, verificada a condição, extingue-se o direito a que ela se opõe.

Podem ser resumidas nestes termos os efeitos das isenções submetidas a condições suspensivas e resolutórias:

1. na isenção concedida sob condição suspensiva, existe a obrigação tributária até que se realize a condição exigida para a fruição do benefício – a isenção suspensivamente condicionada não se objetiva antes do cumprimento da condição exigida para o gozo da isenção;
2. contrariamente, na isenção concedida sob condição resolutória, existe a isenção até o implemento da condição – não existe obrigação tributária antes da realização da condição. Sendo a isenção concedida sob condição resolutiva, uma vez cessada a condição para a sua outorga, não se considera revogada a lei de isenção, o que ocorre simplesmente é que a pessoa ou fato isento passa do campo da não-incidência para o da incidência.

No caso em exame, a condição é suspensiva. Ela só se perfaria se a condição fosse satisfeita. A condição era de que a empresa, tendo importado os insumos, provasse que exportou as mercadorias resultantes da industrialização dos referidos insumos, com observância das respectivas quantidades e especificações, atendidas as normas federais relativas ao “drawback”. Como não foi implementada a condição, fica prejudicada a isenção, tornando-se devido o imposto. A incidência da norma que impõe a tributação verifica-se quando se configura o inadimplemento da condição, ou seja, quando a autoridade do fisco federal concluiu que a condição não foi cumprida. O Ato Concessório de Drawback nº 6-98/000075-0, emitido em 9/11/98, com seus aditivos, teve seu prazo de exportação prorrogado para 2/5/00. O fisco só poderia lançar o imposto após tomar conhecimento do inadimplemento do compromisso assumido pelo contribuinte beneficiário do regime. Só tomou conhecimento disso no encerramento do Ato Concessório, quando foi informado pela SECEX através do envio do Relatório de Comprovação de Drawback. Sendo assim, o início da contagem do prazo decadencial se deu no primeiro dia do ano seguinte ao da emissão do Relatório de Comprovação de Drawback, sendo que, no caso em exame, foi feito Aditivo ao Ato Concessório, prorrogando o prazo de validade das exportações para 2/5/00, e foi feito comunicado ao Banco do Brasil, precedendo-se à baixa final do Ato Concessório em 3/9/01, sendo feitos relatórios de comprovação do regime. Desse modo, não há razão para que se fale em decadência do direito de a fazenda estadual lançar o crédito tributário, pois não havia decorrido, ainda, o prazo de 5 anos para que o fisco estadual efetuasse o lançamento.

Quanto à alegação da defesa de que, no caso do item 1º deste Auto de Infração, o crédito tributário foi lançado com base em presunção, como se o fato gerador tivesse ocorrido no último dia do exercício fiscalizado (31 de dezembro), valendo-se o fisco desse artifício para escapar da decadência que atingiria o período todo se não tivesse sido utilizada a presunção, não sendo observado que o período de apuração do ICMS é mensal e não anual, cumpre dizer que o levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias é um roteiro de auditoria legítimo, que detecta omissões de registros de operações, embora não seja possível precisar o dia em que tais omissões ocorreram, porque o estoque é escruturado na data do balanço, daí

considerar-se que todas as omissões ocorreram no último dia do período fiscalizado (data do balanço).

No que concerne ao mérito, foi determinada a realização de diligência para que fiscal estranho ao feito analisasse a alegação da defesa relativamente à questão dos índices de perda. Em atendimento à solicitação desta Junta, o auditor designado pela Assessoria Técnica (ASTEC) deste conselho informou que, dado o seu limitado conhecimento técnico no que diz respeito aos produtos objeto do lançamento em discussão, uma resposta conclusiva quanto à razoabilidade do índice de perda apontado no laudo apresentado pela empresa deveria ser confiada a um perito na matéria. Aduz que, tendo perquirido os próprios autuantes, estes lhe informaram que, em razão de ser a perda uma questão indefinida no âmbito fiscal, as ações fiscais atualmente em curso nessa mesma empresa já estão acatando como razoável o índice geral de perda de 0,80%, apontado pelo contribuinte. Aduz que, por ocasião da ação fiscal, a empresa apresentou planilhas de movimentação de produtos e matérias-primas e outros insumos relativas ao período fiscalizado que denotam perdas ao redor do índice 0,80% (fls. 86 a 102). Diz que, considerando as perdas indicadas nas citadas planilhas, efetuou novo levantamento quantitativo, revisando a omissão apontada no item 1º do Auto de Infração, reduzindo o imposto de R\$ 100.741,49 para RS 52.977,13. Foi dada ciência da revisão do lançamento ao sujeito passivo. Este não se manifestou sobre os novos elementos. Tomo como certa a quantia apurada na revisão fiscal, que refez os cálculos, em função da existência de perdas de produção, armazenagem e manuseio dos produtos. O demonstrativo do débito do item 1º deverá ser reconstituído com base nos elementos à fl. 585, reduzindo-se o valor do imposto de R\$ 100.741,49 para RS 52.977,13.

Os lançamentos dos itens 2º e 3º não foram impugnados pelo sujeito passivo.

Quanto ao item 4º, uma vez superada a argüição da decadência, resta analisar as alegações da defesa quanto aos aspectos fáticos. Diz a defesa que haviam sido importados produtos químicos – catalisador de cobalto (NCM 3815.1990) e isopropanol (NCM 2905.1220) –, que constituem insumos necessários para a produção de um produto denominado monoisopropilamina (MIPA – nome comercial). Diz que as importações foram efetuadas com base nas regras do Regime Aduaneiro Especial de Drawback, na modalidade de suspensão, que impõe ao importador a condição de que os produtos importados sejam necessariamente empregados na industrialização de produtos nacionais a serem exportados, e as importações foram devidamente autorizadas pelo Ato Concessório Drawback Suspensão nº 6-98/00075-0, emitido pela Secretaria de Comércio Exterior – SECEX, do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio, em 9/11/98. Argumenta que o fisco federal, ao lavrar o Auto de Infração relativo aos tributos federais e que serviu de fundamento para a lavratura do presente Auto, foi induzido a erro por um equívoco da empresa no preenchimento dos documentos fiscais comprobatórios do Regime de Drawback, por ter indicado erroneamente as exportações no Relatório Unificado de Drawback, tendo em vista que o regime adotado é da modalidade de suspensão do imposto, mas foram indicadas exportações que ocorreram antes da chegada das matérias-primas necessárias à industrialização da MIPA, matérias-primas estas que eram vinculadas a insumos importados anteriormente e regularmente submetidos à tributação. Assegura que esse equívoco formal foi corrigido e foi feita prova na impugnação do Auto de Infração relativo aos impostos federais. Prossegue dizendo que a empresa também havia importado catalisador de cobalto e isopropanol para produção de MIPA e sua ulterior comercialização no mercado externo, só que sem se valer do benefício fiscal previsto no Regime Drawback modalidade suspensão, recolhendo, portanto, todos os impostos devidos nas importações. Diz que a fiscalização [federal], ao verificar o cumprimento das condições estabelecidas para aproveitamento do benefício, fez a checagem das exportações a partir da data da concessão do Regime Aduaneiro de Drawback, sendo que tal verificação deveria ter abrangido um exame completo das operações da empresa, de modo que, se assim tivesse procedido, poderia ter notado que em muitos casos as mercadorias exportadas tiveram seus

insumos regularmente tributados no momento do desembaraço aduaneiro, já que estavam fora do regime, e também verificaria que a empresa cumpriu totalmente as condições do regime, efetuando ulteriores exportações no volume em que se comprometeu a realizar. Seguem-se considerações em torno da legislação aduaneira. Comenta a forma como a fiscalização apurou o débito, destacando a sua discordância quanto aos critérios seguidos.

Como as questões levantadas são relacionadas à prova material dos fatos atinentes ao “drawback”, a competência para apreciá-las é da receita federal. O RICMS/BA prevê, no § 4º do art. 575, que o tratamento tributário da isenção nas operações de importação sob o regime de “drawback” é condicionado à observância das normas federais, no que couber. O lançamento do ICMS é feito para evitar que, em virtude do decurso do tempo, decaia o direito da fazenda estadual. Evidentemente, tendo a empresa recorrido da decisão das autoridades do fisco federal no que diz respeito ao IPI e ao Imposto sobre a Importação, caso venha a lograr êxito em seu recurso, tal desfecho terá repercussão no que concerne ao ICMS. Porém, por precaução, é legítimo o lançamento do imposto estadual, tendo em vista que, de acordo com a informação prestada pela SECEX, através do Relatório de Comprovação de Drawback, não foi cumprida a condição suspensiva, ficando consequentemente prejudicada a isenção prevista no art. 575 do RICMS/BA, tornando-se devido o imposto. Mantendo o lançamento do item 4º.

Com relação à reclamação de que a Taxa Selic não pode ser aplicada para efeitos de atualização de créditos tributários, cumpre dizer que este órgão de julgamento não tem competência para avaliar a constitucionalidade do direito posto.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 021057.0031/03-6, lavrado contra **AIR PRODUCTS BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 249.704,90**, atualizado monetariamente, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 196.727,77 e de 70% sobre R\$ 52.977,13, previstas no art. 42, inciso II, “a” e “f”, e inciso III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios correspondentes, devendo serem homologadas as quantias já pagas.

Esta Junta recorre da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, I, “a”, 1, do RPAF/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00.

Sala das Sessões do CONSEF, 8 de setembro de 2005.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – JULGADOR