

A. I. Nº - 080556.0006/08-1
AUTUADO - M DIAS BRANCO S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS
AUTUANTE - VANILDA SOUZA LOPES
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 17. 11. 2009

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0343-01/09

EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÃO DE VENDA INTERESTADUAL DE FARINHA DE TRIGO ORIUNDA DE TRIGO IMPORTADO TENDO COMO DESTINATÁRIO CONTRIBUINTE LOCALIZADO NESTE ESTADO. RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. O autuado é o contribuinte substituto para a obrigação do recolhimento do imposto, relativo às operações subsequentes, nas saídas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, definido através do Protocolo ICMS nº 46/00. Restou evidenciado que o autuado não adotou o critério estabelecido no § 1º da Cláusula 3ª do Protocolo 46/00. Exigência subsistente. Não acolhidas as arguições de decadência e nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 22/12/2008, exige do autuado ICMS no valor de R\$ 42.587,83, acrescido da multa de 60%, em decorrência de retenção e recolhimento a menos do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas a contribuintes localizados neste Estado, sendo aplicada a multa de 60%. Consta que o Auto de Infração foi lavrado em virtude do recolhimento a menos do ICMS-ST devido, conforme cálculo do imposto para efeito de PARTILHAMENTO entre as unidades federadas de origem e destino, feito com base na média ponderada dos valores de importações ou aquisições, acrescidas das despesas incorridas até o ingresso da mercadoria no estabelecimento adquirente, importações ou aquisições estas, ocorridas no MÊS MAIS RECENTE, em relação à respectiva operação interestadual, conforme Protocolo n. 46/00. Consta ainda que, foram apuradas diferenças de repasses referentes ao ICMS-ST da farinha de trigo para a Bahia, nos meses de janeiro, março, abril, maio, julho e setembro de 2003, conforme demonstrativos – Anexos I, II e III.

O autuado apresentou defesa às fls. 18 a 31, arguindo, preliminarmente, a decadência do direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário, no período autuado de 01/01/2003 a 30/09/2003, por ter sido o Auto de Infração lavrado em 2009.

Sustenta que nos termos do artigo 173, I, do CTN, ocorreu a decadência, haja vista que a autuação alcança fatos geradores ocorridos em 2003, e que o primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ser efetuado seria, na interpretação mais favorável ao Fisco, 01/01/2004. Acrescenta que em 31/12/2008, ou seja, cinco anos após aquela data ocorreu a decadência do direito do Fisco de constituir o crédito. Diz que no caso em tela, a notificação do débito ocorreu apenas em janeiro de 2009, quando já expirado o prazo decadencial. Invoca e transcreve decisão do Superior Tribunal de Justiça, nesse sentido.

Prosseguindo, argui a nulidade do Auto de Infração pela ausência de descrição idônea da conduta do sujeito passivo.

Alega que o Auto de Infração padece de grave vício de forma, por não conter descrição precisa da situação fática que teria ensejado o recolhimento a menos do imposto.

Diz que rigorosamente na descrição dos fatos do Auto de Infração se constata simples alusão a ocorrência de pagamentos a menos do ICMS ocorridas no “MÊS MAIS RECENTE”, contudo, há esclarecimento sobre a causa das diferenças apuradas, não sendo possível saber, com segurança, o que foi motivou efetivamente o Auto de Infração e a razão das diferenças apuradas.

Afirma que algumas questões elementares e essências para o exercício da defesa não encontram resposta no Auto de Infração, conforme apresenta abaixo:

- a) Qual o motivo da autuação?
- b) As diferenças de recolhimento decorrem de mero erro de cálculo ou foi efetuada uma recomposição da base de cálculo do ICMS? Nesse último caso, como teria ocorrido essa recomposição e por que razão?
- c) Como foram apuradas as “diferenças de repasses”?
- d) O sujeito passivo está equivocado na forma de apuração do ICMS e em que consistiria esse eventual equívoco?
- e) O que a autoridade considera “MÊS MAIS RECENTE”?

Assevera que nenhuma dessas respostas pode ser apurada, com razoável margem de segurança, a partir da parte do Auto de Infração destinada à descrição da infração, o que inviabiliza a produção de uma defesa satisfatória.

Argumenta que não se pode exigir que o sujeito passivo presuma, por sua conta e risco, a intenção da autoridade fiscal na lavratura do AI, devendo a infração imputada ao contribuinte ser claramente descrita, de modo a permitir a correta compreensão da orientação traçada pela autoridade fiscal. Aduz que sem isso, o direito da defesa resta, ou mesmo inviabilizado, haja vista a impossibilidade de se opor a uma acusação incompreensível.

Ressalta que a 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, sendo por isso a Lei do Processo Administrativo (Lei n. 9784/99) enfatiza que a “motivação deve ser explícita, clara e congruente”, no seu art. 50, § 1º, restando imprestável, para todos os efeitos, ato administrativo dotado de fundamentação implícita, obscura ou contraditória.

Tece outras considerações sobre motivação clara, dizendo ser aquela que não enseja dúvidas a respeito das razões e fundamentos eleitos pelo autuante para caracterizar a infração, garantindo o direito constitucional do contribuinte, especialmente, no exercício do direito da ampla defesa e o contraditório. Invoca entendimento unânime, da 1ª Seção do STJ, para reforçar os seus argumentos, reproduzindo trecho da decisão, no caso, o STJ MS 9.944/ DF – 1ª Seção – Rel. Min. Teori Albino Zavascki – DJ 13.06.2005 p. 157. Evoca também lição de Celso Antônio Bandeira de Mello, transcrevendo texto referente aos seus argumentos.

Sustenta que a deficiência da fundamentação do Auto de Infração, no caso, ausência de descrição precisa da infração imputada ao sujeito passivo, resulta, em termos práticos, na completa subtração de eficácia do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório, garantias consagradas no art. 5º da CF/88.

Argúi que o Auto de Infração por não descrever suficientemente a infração supostamente cometida, é nulo.

No mérito, inicialmente, tece considerações sobre o Protocolo ICMS n. 46/2000, e os motivos que precederam a sua celebração entre os Estados signatários das regiões Norte/Nordeste, dizendo que dentre os objetivos do referido protocolo destacam-se os seguintes:

- (a) uniformidade da carga tributária e segurança jurídica;
- (b) simplificação da cobrança ICMS, o que ensejou a previsão do regime de substituição tributária, nos termos do qual todo o ICMS incidente sobre o trigo e derivados seria recolhidos pelos maiores contribuintes – os moinhos de trigo (concentração da cobrança);

(c) tendo em vista que não há produção agrícola de trigo na região N/NE, a operação de importação da matéria – prima pelos moinhos foi eleita como o momento do recolhimento do ICMS;

(d) repartição do ICMS recolhido por ocasião da aquisição do trigo – normal e ST – entre o estado no qual localiza o produtor e aquele onde ocorrer o consumo do produto final.

Aduz que o Protocolo ICMS n.46/2000 uniformizou a tributação de trigo e derivados nas regiões Norte e Nordeste, disciplinado todos os aspectos da obrigação tributária de forma específica e atenta às peculiaridades locais.

No que diz respeito à forma de incidência do ICMS e o modo pela qual a respectiva partilha ocorre entre os Estados, registra que devem ser observadas as Cláusulas primeira, parágrafo único, segunda e terceira, § 1º do Protocolo 46/00, que transcreve.

Continuando, diz que em linhas gerais, o ICMS passou a ser integralmente recolhido, por substituição tributária, no momento da aquisição do trigo, observando-se a repartição da receita tributária entre o estado “produtor” e o estado em que ocorre o consumo, quando tais operações não ocorrerem na mesma unidade federativa, sendo o “cálculo do imposto para efeito do partilhamento entre as unidades federadas de origem e destino feito com base na média ponderada dos valores das importações ou aquisições ocorridas no mês mais recente em relação à respectiva operação interestadual”, conforme o § 1º da Cláusula Terceira.

Sustenta que, relativamente à interpretação da expressão “mês mais recente”, não dispõe de elementos para apresentar sua defesa, haja vista que não se tem no Auto de Infração a explicitação de qualquer conceito ou definição acerca do que veio a ser o entendimento da autuante obre tal expressão.

Consigna que na suposição de que a autuante não tenha concordado com a interpretação da expressão “mês mais recente” efetivada pelo Estado através do qual se promoveu a importação do trigo em grão, isto é, de que o “mês mais recente” consiste no próprio mês em que a operação tributada se realiza, a improcedência da autuação se mantém.

Diz ser irrelevante para o contribuinte a discussão, pelo menos do ponto de vista da carga tributária a ser suportada, sendo mais importante, para o sujeito passivo e, de resto, para os próprios Estados, é que a uniformidade fiscal, tão cara ao Protocolo ICMS 46/2000, seja retrocesso na sistemática de tributação do trigo e derivados.

Argumenta que a preservação da proporcionalidade (40% x 60%) estabelecida na Cláusula Terceira do Protocolo ICMS 46/2000 depende necessariamente da uniformidade de interpretação entre o Estado produtor e o Estado consumidor, pois, existindo discrepância, surgirão duas bases de cálculos distintas, sendo uma para cada Estado, o que acarretará desequilíbrio na divisão da receita tributária.

Prosseguindo, afirma que algo se afigura inegável, isto é, há que haver uniformidade de tratamento da matéria e como a primeira operação realizada no âmbito no N/NE não ocorreu no Estado da Bahia, mas sim no Ceará, nada mais coerente e consentâneo com o Protocolo ICMS 46/2000 que adota a orientação traçada pelo referido ente federado.

Acrescenta que a exigência de ICMS com base em critério distinto do estabelecido pelo Estado de origem nunca poderia ter sido realizado apenas para apurar diferenças “devidas” pelo contribuinte. Alega que, caso a mudança de critério fosse realmente cabível, ainda assim, haveria que ser aplicada integralmente, de modo a serem apurados os valores “devidos” e também aqueles pagos a maior pelo sujeito passivo, promovendo-se a pertinente compensação.

Assevera que não se pode conceber é a aplicação de critério novo de tributação apenas para efeito de apuração de diferenças a pagar, omitindo-se o Fisco quanto aos valores que teriam sido pagos a mais, sob o prisma desse novo regime. Sustenta que o critério, se aplicável, terá que incidir plenamente.

Afirma que por todas essas razões, deduz-se que o Auto de Infração é improcedente, não subsistindo a pretensão fiscal por ele materializada.

Reportando-se à multa imposta na autuação, reproduz o art. 42, II, “e”, da Lei 7.014/96, para dizer que este dispositivo tem a redação clara e a correspondente interpretação dispensa maiores digressões: será aplicada essa multa específica quando o ICMS-ST não for retido pelo substituto tributário.

Alega que, no caso da presente lide, o ICMS-ST não deixou de ser retido. Registra que o próprio Auto de Infração contém a afirmação de que o sujeito passivo “reteve e recolheu menos o ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição (...)”. Diz que a acusação não é de ausência de retenção do ICMS-ST, mas que essa retenção ocorreu em valor inferior ao considerado devido pela autuante, sendo algo diverso e que não se enquadra na descrição da norma punitiva, máxime à luz da interpretação estrita que informa tanto o direito tributário como o direito punitivo.

Apresenta conclusão de que, ainda que o principal fosse devido, o que definitivamente não é o caso, mesmo assim, não haveria como subsistir a multa aplicada, haja vista que não há coerência entre a previsão normativa abstrata e a descrição fática da suposta infração

Conclui a sua peça defensiva requerendo a nulidade do Auto de Infração ou, se ultrapassado esse pedido a sua improcedência. Requer ainda caso os pleitos anteriores não sejam acolhidos, a improcedência da multa aplicada.

A autuante prestou informação fiscal às fls. 37 a 39, na qual contesta as alegações defensivas, afirmando que a ação fiscal foi concluída no dia 22/12/2008 com a lavratura do Auto de Infração em lide, portanto, dentro do prazo de constituição do crédito tributário, consoante o art. 173, I, do CTN.

Esclarece que os trabalhos de fiscalização recaíram sobre o valor do ICMS-ST retido e recolhido pelo contribuinte, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, conforme Protocolo 46/00.

Sustenta que a infração está descrita de forma precisa, tendo sido informados os valores das diferenças de ICMS apuradas e dito que a apuração estava em conformidade com os anexos I, II e III (fls.06 a 12), que demonstra de forma clara as diferenças encontradas e explica os meses que foram considerados como o mês mais recente, o mês anterior ao da operação interestadual, sendo explicado no enquadramento as Cláusulas segunda e terceira do Protocolo ICMS n. 46/00.

Salienta que nos termos do §1º da Cláusula 3ª e §1º da Cláusula 2ª do Protocolo n. 46/00, o cálculo para efeito do partilhamento entre as unidades federadas de origem e destino, deve ser efetuado com base na média ponderada dos valores das importações ou aquisições, ocorridas no mês mais recente em relação à respectiva operação interestadual.

Relativamente à multa imposta, diz a autuante que a parte retida a menos é considerada não retida.

Observa que ao efetuar os cálculos dos valores ICMS ST para o Estado da Bahia, verificou que em alguns meses os valores apurados resultaram em recolhimento a mais do que o devido, contudo, a soma dos valores devidos no exercício acusou crédito para o Estado da Bahia, não tendo competência para efetuar a compensação de créditos, cabendo a sua análise em pedido de restituição de indébito.

Finaliza mantendo integralmente a autuação.

VOTO

Cuida o Auto de Infração em lide sobre a retenção e o recolhimento a menos do ICMS, devido pelo autuado na qualidade de sujeito passivo por substituição, decorrente de vendas interestaduais de farinha de trigo obtida de trigo importado e destinada ao Estado da Bahia, conforme o Protocolo nº 46/00.

A princípio, verifico que o autuado argúi a decadência do direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário, sustentando que nos termos do artigo 173, I, do CTN, ocorreu a decadência, haja vista que a autuação alcança fatos geradores ocorridos em 2003, e que o primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ser efetuado seria, na interpretação mais favorável ao Fisco, 01/01/2004. Acrescenta que em 31/12/2008, ou seja, cinco anos após aquela data ocorreu a decadência do direito do Fisco de constituir o crédito. Diz que no caso em tela, a notificação do débito ocorreu apenas em janeiro de 2009, quando já expirado o prazo decadencial.

Certamente não pode prosperar a pretensão defensiva, haja vista que as disposições do artigo 173, inciso I do CTN, que são as mesmas previstas no art. 107-A, inciso I do Código Tributário do Estado da Bahia (Lei nº 3.956/81) e no art. 965, inciso I do RICMS/97, prevêm que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

No caso em exame, o prazo para contagem referente ao período objeto do questionamento (janeiro, março a maio, julho e setembro de 2003) se iniciou em 01/01/2004, com termo final em 31/12/2008.

Ora, considerando que a ação fiscal se iniciou em 30/04/2008 - data de emissão do Termo de Início de Fiscalização(fl.13) - e o lançamento ocorreu em 22/12/2008, não há que se falar em decadência do direito da Fazenda Pública estadual constituir o crédito tributário.

É certo que, no presente caso, como o autuado deixou de recolher parcelas do imposto devido, agiu acertadamente o Fisco ao efetuar o lançamento correspondente.

Vale registrar, que este tem sido o entendimento deste CONSEF em reiteradas decisões, a exemplo dos Acórdãos CJF nºs 0113/12-05, 0102/12-05 e 0004-11/06, inclusive, em decisões mais recentes, a exemplo do Acórdão CJF nº. 0009-12/08, cujo voto do eminente relator Nelson Antonio Daiha Filho reproduzo parcialmente abaixo, a título ilustrativo:

“Inicialmente, passarei a enfrentar o Recurso Voluntário interposto pelo recorrente, em especial quanto à preliminar de decadência reiterada pelo sujeito passivo em segunda instância.

Rejeito a referida preliminar.

Este CONSEF tem firmado cristalinamente o entendimento de que o caso em apreço se refere a lançamento de ofício, devendo, por tal razão, ser cumprido o quanto disposto no art. 107-A, I do COTEB, instituído pela Lei nº 3.956/81, que em sua essência transcreve o art. 173, I do CTN, e estabelece o prazo de decadência de 5 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Ademais, como ressaltado no primeiro Parecer emitido pela Douta PGE/PROFIS, o STJ, através do Resp 63.529-2/PR, dentre outros julgados, vem decidindo nessa diretiva, sem prejuízo do fato de que o COTEB prevê em seu art. 28, de forma expressa, um prazo diferenciado, razão pela qual deve ser rechaçada a preliminar suscitada pelo autuado.”

Argúi também o impugnante a nulidade do Auto de Infração pela ausência de descrição idônea da conduta do sujeito passivo, por não conter descrição precisa da situação fática que teria ensejado o recolhimento a menos do imposto.

Também sobre esta arguição não vejo como prosperar a pretensão do autuado, haja vista que a descrição da infração permite claramente identificar a irregularidade imputada ao sujeito passivo, isto é, que a exigência diz respeito à *retenção e recolhimento a menor do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subseqüentes, nas vendas a contribuintes localizados neste Estado.*

Ademais, o complemento da descrição da infração no corpo do próprio Auto de Infração, afasta qualquer possibilidade de dúvida quanto à exigência fiscal, conforme reproduzido abaixo:

“O Auto de Infração foi lavrado em virtude do recolhimento a menos do ICMS-ST devido, conforme cálculo do imposto para efeito de PARTILHAMENTO entre as unidades federadas de Origem e Destino, feito com base na média ponderada dos valores de importações ou aquisições, acrescidas das despesas incorridas até o ingresso da mercadoria no estabelecimento adquirente, importações ou aquisições estas, ocorridas no MÊS MAIS RECENTE, em relação à respectiva operação interestadual, conforme Protocolo n. 46/00. Foram apuradas diferenças de repasses referentes ao ICMS-ST da farinha de trigo para a Bahia, nos meses de janeiro, março, abril, maio, julho e setembro de 2003, conforme demonstrativos – Anexos I, II e III”.

Portanto, indubitavelmente, a exigência fiscal diz respeito à retenção a menos e recolhimento a menos do imposto por parte do autuado, conforme partilhamento previsto no Protocolo 46/00, em decorrência de ter utilizado critério do “mês mais recente” de forma contrária ao entendimento do Fisco.

Não acolho, portanto, as nulidades argüidas.

No mérito, constato que o trabalho executado pela autuante não merece qualquer reparo, haja vista que as planilhas acostadas aos autos às fls. 06 a 12 indicam os valores das diferenças de ICMS apuradas e demonstram claramente as diferenças encontradas, com a explicação dos meses que foram considerados como o mês mais recente, o mês anterior ao da operação interestadual, sendo explicado no enquadramento as Cláusulas segunda e terceira do Protocolo ICMS n. 46/00.

Na realidade, o cerne da questão reside no fato de se identificar em que consiste a expressão “mês mais recente” contida no Protocolo 46/00, para fins de cálculo do imposto a ser partilhado.

O §1º da Cláusula terceira do Protocolo n. 46/00 tem a seguinte dicção:

“§ 1º O cálculo do imposto para efeito do partilhamento entre as unidades federadas de origem e destino será feito com base na média ponderada dos valores das importações ou aquisições ocorridas no mês mais recente em relação à respectiva operação interestadual.”

Antes de tudo há que se compreender o verdadeiro significado da expressão “mês mais recente”, por ser uma condição indispensável, para a interpretação do texto acima reproduzido.

Conforme o “MICHAELIS -Dicionário da Língua Portuguesa”, mês tem o seguinte significado:

“mês (*lat mense*) *sm* 1. Cada uma das dozes divisões do ano. 2. Espaço de 30 dias consecutivos.”

Já o vocábulo **“recente”** não permite qualquer dúvida sobre o seu significado. Ou seja, significa algo que aconteceu a pouco tempo, novo.

Ora, a leitura do dispositivo acima transcrito permite concluir que deve ser considerada a média ponderada dos valores das importações ou aquisições ocorridas no mês mais recente em relação à respectiva operação estadual, ou seja, no mês anterior completamente transcorrido, em que tenham ocorrido essas operações. Observe-se que o Protocolo 46/00 não fala no cálculo da média ponderada em “meado” ou “fração de mês”, o caso em que se poderia incluir o próprio mês de ocorrência.

Portanto, laborou em acerto a autuante ao considerar como “mês mais recente” o mês anterior e não o próprio mês conforme entende o impugnante.

Verifico também que agiu corretamente a autuante nos cálculos efetuados, haja vista que estão em conformidade com a legislação do ICMS, no caso, o art. 506-B do RICMS-BA/97 e o Protocolo 46/00, tendo considerado a carga tributária de 33%, 60% em favor do Estado destinatário e, o cálculo do imposto para efeito de partilhamento realizado com base na média ponderada dos valores das importações ou aquisições ocorridas no mês mais recente em relação à respectiva operação.

No respeitante à multa imposta, verifico que está em conformidade com a irregularidade apontada no Auto de Infração, encontrando-se prevista no artigo 42, inciso II, alínea “a” da Lei n. 7.014/96.

Relativamente aos valores apurados pela autuante que resultaram em recolhimento a mais do que o devido, em alguns meses do levantamento fiscal, corroboro com o seu entendimento de que cabe ao contribuinte, querendo, postular a restituição do indébito, na forma estabelecida no Regulamento do Processo Administrativo Fiscal e não a compensação pretendida.

Diante do exposto, considero integralmente subsistente a autuação.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **080556.0006/08-1**, lavrado contra **M DIAS BRANCO S. A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$42.587,83**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, inciso II, alínea “e” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 16 de outubro de 2009.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

JORGE INÁCIO DE AQUINO – JULGADOR

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA – JULGADOR