

**PROCESSO** - A. I. Nº 232222.0001/08-2  
**RECORRENTE** - CANDINHEIRO INDÚSTRIA, COMÉRCIO E EXPORTAÇÃO LTDA. (INDÚSTRIA CANDINHEIRO)  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JF nº 0105-01/09  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 08/05/2012

## **2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO CJF Nº 0085-12/12**

**EMENTA:** ICMS. 1. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA SUA DETERMINAÇÃO. **a)** SAÍDAS INTERNAS COM ISENÇÃO INDEVIDA. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. As saídas de farelo de mamona estão contempladas pelo benefício isencional exclusivamente quando destinadas à alimentação animal ou ao emprego na fabricação de ração animal, sendo exigível o imposto quando dada destinação diversa. Infração subsistente. **b)** SAÍDAS INTERESTADUAIS COM REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. RECOLHIMENTO DO IMPOSTO EFETUADO A MENOS. A redução da base de cálculo somente é aplicável quando as saídas de farelo de mamona forem destinadas à alimentação animal ou ao emprego na fabricação de ração animal. Infração subsistente. 2. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO REFERENTE ÀS OPERAÇÕES NÃO ESCRITURADAS NOS LIVROS FISCAIS PRÓPRIOS. Restou comprovado que o contribuinte realizou a operação de saída de mercadoria acobertada por documento fiscal, contudo não a escriturou nos livros fiscais próprios. Mercadoria não recebida pelo destinatário, contudo a entrada, quando do retorno da mercadoria para o autuado, também não está registrada nos livro próprio. Modificada, de ofício, a cobrança de imposto e multa para a aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória. 3. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS COM PAGAMENTO DE IMPOSTO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Contribuinte elide parcialmente a exigência fiscal com elementos de provas hábeis, comprovando o recolhimento do imposto diferido. Infração parcialmente subsistente. 4. NULIDADE. INOBSERVÂNCIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. VÍCIO NA FORMA DE APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO LANÇADO DE OFÍCIO. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE. Não há elementos nos autos que determinem, com segurança, o valor do débito a ser lançado de ofício. Contribuinte aponta a existência de equívocos no levantamento levado a efeito pelo autuante que são confirmados pela análise dos demonstrativos e documentos acostados aos autos. Afastada a decadência suscitada. Decisão por maioria. Não acolhida a arguição de nulidade em grau de recurso, direcionada à imputação 7, mas acolhida em relação à imputação 8. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra julgamento, em Primeira Instância, do Auto de Infração nº 232222.0001/08-2, lavrado em 19/06/2008 para exigir ICMS no valor de R\$107.409,88, acrescido das multas de 50%, 60% e 70%, além de multas por descumprimento de obrigações tributárias acessórias no valor total de R\$330,00, em razão de onze imputações. O Recurso Voluntário reporta-se a cinco dessas infrações: 2, 3, 4, 7 e 8.

INFRAÇÃO 2. Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, nos meses de fevereiro a novembro de 2003, janeiro, março a dezembro de 2004, sendo exigido ICMS no valor de R\$40.455,72, acrescido da multa de 60%. Consta, na descrição dos fatos, que o contribuinte efetuou saída de mamona, destinada a adubação, com isenção não prevista na legislação do ICMS, que prevê tal benefício somente quando este produto é destinado a alimentação animal, ou a industrialização de ração animal, conforme Anexo 4, item 1, do Auto de Infração.

INFRAÇÃO 3. Recolheu a menos ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de janeiro a dezembro de 2003, janeiro a dezembro de 2004, sendo exigido ICMS no valor de R\$14.639,55, acrescido da multa de 60%. Consta, na descrição dos fatos, que o contribuinte aplicou redução de base de cálculo nas saídas interestaduais de farelo de mamona para adubação, sem previsão deste benefício na legislação do ICMS, conforme Anexo 4, item 2, do Auto de Infração.

INFRAÇÃO 4. Deixou de recolher o ICMS no prazo regulamentar referente a operações não escrituradas nos livros fiscais próprios, no mês de março de 2004, sendo exigido ICMS no valor de R\$19.975,00, acrescido da multa de 70%. Consta, na descrição dos fatos, que o contribuinte deixou de escriturar a operação de venda de 25.000 kg de óleo de mamona à Oxiteno, conforme Nota Fiscal nº. 436, de 23/03/2004 (Anexo 4, item 3). Consta, também, que a circulação desta mercadoria está comprovada pelos carimbos dos Postos Fiscais, não obstante o destinatário, conforme declaração no verso da citada nota fiscal, tê-la devolvida, e que o contribuinte, além de não ter lançado a Nota Fiscal nº 436 no LRS, não emitiu nota fiscal de entrada para poder fazer uso do crédito e recompor o seu estoque, fato que levou à necessidade de aplicação do roteiro de estoque.

INFRAÇÃO 7. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por substituição tributária, nos meses de março e junho de 2004, sendo exigido ICMS no valor de R\$3.602,62, acrescido da multa de 60%. Consta, na descrição dos fatos, que a imputação refere-se a aquisição de mamona em bagas enquadrada no regime de diferimento (substituição tributária por diferimento, de acordo como o artigo 342 do RICMS/97), com nota fiscal com destaque de ICMS, mas sem comprovação de recolhimento deste tributo, como previsto pelo artigo 348, § 1º, inciso I, alíneas “a” e “b”, do RICMS/97, conforme parte da planilha do Anexo 5 do Auto de Infração;

INFRAÇÃO 8. Falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, nos exercícios de 2003 e 2004, sendo exigido ICMS no valor de R\$27.887,61, acrescido da multa de 70%. Consta, na descrição dos fatos, que o levantamento de estoque somente foi possível em razão do levantamento do consumo de insumos utilizados na fabricação do óleo de mamona e farelo de soja (auditoria da produção industrial) e do conhecimento do processo de produção destes produtos, conforme demonstrativos insertos no Anexo 7 do Auto de Infração.

O Fisco acostou, às fls. 12 a 269, documentos que consistem em demonstrativos do levantamento fiscal realizado – mídia CD e papel, fotos, espelhos de dados cadastrais, cópias de notas fiscais, cópias de livros fiscais, Declarações do autuado (fls. 235, 236 e 264), cópias de Documentos

Auxiliares de Nota Fiscal Eletrônica – DANFES, Termos de Intimação de livros e Documentos Fiscais.

O autuado impugnou parcialmente o lançamento de ofício às fls. 271 a 290. Acostou documentos às fls. 291 a 329.

O autuante prestou informação fiscal à fls. 332 a 343 acatando parcialmente as alegações defensivas em relação às Infrações 07 e 08 e mantendo integralmente as demais. Acostou documentos às fls. 344 a 391.

O contribuinte acostou, à fl. 391-B, cópia de Declaração acerca de percentuais de rendimento do óleo torta de mamona, já acostada pelo autuante em anexo ao Auto de Infração, à fl. 235. Cientificado, à fl. 392, da informação fiscal e dos novos demonstrativos acostados ao processo, o sujeito passivo acusa a ciência e recebimento de cópias das fls. 332 a 391, contudo não se manifesta.

Consta, às fls. 394 a 396, extratos SIGAT/SEFAZ referentes a pagamento parcial do débito lançado no Auto de Infração.

O julgamento unânime em primeira instância manteve parcialmente o Auto de Infração, conforme Acórdão nº 0105-01/09, às fls. 398 a 407. Em seu voto assim se expressa o digno Relator:

*VOTO*

*Versa o Auto de Infração em exame sobre o cometimento de 11 (onze) infrações à legislação do ICMS, dentre as quais o autuado reconhece as infrações 01, 05, 06, 09, 10 e 11, e se insurge contra as infrações 02, 03, 04, 07 e 08.*

*A princípio, verifico que o Auto de Infração foi lavrado em total observância às disposições do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal-RPAF/99, especialmente, o seu artigo 39, estando os fatos descritos com clareza e precisão, possibilitando o exercício do direito de ampla defesa e do contraditório do contribuinte, inexistindo qualquer vício que o inquine de nulidade.*

*No mérito, observo que em relação à infração 02, a autuação decorre do fato de ter o contribuinte aplicado isenção às saídas de farelo de mamona para adubação, o que teria contrariado o disposto no artigo 20, inciso VI, alínea “f” do RICMS/BA, que somente é aplicável na condição de ração animal.*

*Verifico também que o autuado sustenta que a isenção está amparada pelo artigo 20, inciso XI, alínea “c”, do Regulamento do ICMS/BA, por se tratar de adubo simples, destinado à agricultura, conforme previsto no referido dispositivo regulamentar e no Registro de Produto no Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento, Secretaria de Defesa Agropecuária, Superintendência Federal de Agricultura, Pecuária e Abastecimento.*

*A análise dos elementos acostados aos autos juntamente com os argumentos defensivos e contestação do autuante, permite-me constatar que assiste razão ao autuante.*

*O artigo 20, VI, alínea “f”, do RICMS/BA, apresenta a seguinte redação:*

*“Art. 20. De 24/06/92 até 30/09/97 e de 06/11/97 até 31/07/08, são isentas do ICMS as operações internas com os seguintes insumos agropecuários (Conv. ICMS 100/97):*

*VI - nas saídas dos seguintes produtos, quando destinados à alimentação animal ou ao emprego na fabricação de ração animal:*

*f) farelos e tortas de algodão, de babaçu, de cacau, de amendoim, de linhaça, de mamona, de milho e de trigo;”.*

*Já o mesmo artigo 20, inciso XI, alínea “c”, do RICMS/BA, assim dispõe:*

*“Art. 20. De 24/06/92 até 30/09/97 e de 06/11/97 até 31/07/08, são isentas do ICMS as operações internas com os seguintes insumos agropecuários (Conv. ICMS 100/97):*

*(...)*

*XI - nas saídas dos seguintes produtos:*

*(...)*

*c) amônia, uréia, sulfato de amônio, nitrato de amônio, nitrocálcio, MAP (mono-amônio fostato), DAP (di-amônio fostato), cloreto de potássio, adubos simples ou compostos, fertilizantes e DL metionina e seus análogos, quando produzidos para uso na agricultura e na pecuária, vedada a aplicação do benefício quando dada ao produto destinação diversa.*

*Da leitura dos dispositivos regulamentares acima reproduzidos, constato que a isenção para as saídas de farelo de mamona encontra-se expressamente prevista quando destinadas à alimentação animal ou ao emprego na fabricação de ração animal. Significa dizer que, as saídas de farelo de mamona quando destinadas para outros fins, não são contempladas pela isenção, conforme o § 2º do mesmo artigo 20, abaixo reproduzido:*

*“§ 2º Não se aplica o benefício fiscal no caso de operação que não preencha os requisitos previstos ou que dê ao produto destinação diversa da prevista como condição para gozo do benefício, caso em que o pagamento do imposto caberá ao contribuinte em cujo estabelecimento se verificar a saída.”*

*Assim sendo, não é aplicável o benefício isencional pretendido pelo autuado, sob o argumento de que se trata de “adubo simples”, haja vista que o legislador ao estabelecer a isenção nominou expressamente o “farelo de mamona” quando destinado a alimentação animal ou ao emprego na fabricação de ração animal. Ou seja, qualquer destinação dada ao farelo de mamona diversa de ração animal não é alcançada pela isenção. Mantida a infração.*

*No que concerne à infração 03, observo que o contribuinte aplicou a redução de base de cálculo nas saídas interestaduais de farelo de mamona, para adubação, com fulcro no artigo 79, inciso II, do RICMS/BA, sustentando os mesmos argumentos relativos à infração 02, isto é, que se trata de adubo simples. Vale para esta infração o mesmo que foi dito para a infração 02. Ou seja, não é aplicável o benefício de redução da base de cálculo pretendido pelo autuado, haja vista que a redução alcança, exclusivamente, o produto “farelo de mamona” quando destinado a alimentação animal ou ao emprego na fabricação de ração animal. Assim sendo, qualquer destinação dada ao farelo de mamona diversa de ração animal não é alcançada pela redução. Mantida a infração*

*Relativamente à infração 04, restou comprovado que o autuado não lançou no livro Registro de Saídas de Mercadorias, a Nota Fiscal nº. 436, referente à venda de 25.000 kg de óleo de mamona à Oxiten, portanto, não tendo recolhido o imposto tempestivamente. Ademais, apesar de o autuado alegar que houve o ingresso da mercadoria no estoque, conforme descrito no verso da nota fiscal e os carimbos devidamente apostos na face da nota fiscal, demonstrando o seu retorno ao estoque da empresa remetente, não vislumbro qualquer carimbo nesse sentido. Verifico que consta uma declaração firmada pelo destinatário no verso da referida nota fiscal, contudo, não há como comprovar o retorno efetivo da mercadoria ao estabelecimento do autuado, considerando que este além de não consignar a saída no livro Registro de Saídas, também não procedeu ao registro no livro de Registro de Entradas, o que permitiria comprovar as suas alegações. Mantida a infração.*

*Quanto à infração 07, constato que restou comprovado o recolhimento do ICMS referente à Nota Fiscal nº 153202004, conforme registro no sistema de arrecadação da SEFAZ, sendo, portanto, indevida a exigência relativa a esta nota fiscal. Contudo, no que concerne à Nota Fiscal nº 57, não consta qualquer elemento de prova do pagamento, inclusive, nos sistemas de arrecadação da SEFAZ - INC/Arrecadação, SIGAT-, valendo dizer que é subsistente a exigência fiscal quanto a este documento fiscal, no valor de R\$ 1.690,12. Infração parcialmente mantida.*

*No respeitante à infração 08, verifico que o levantamento levado a efeito pelo autuante, apurou originalmente omissão de saída de óleo de mamona e de farelo de mamona, sendo apurado no exercício de 2003, omissão de saída de 13.103,20 kg de óleo de mamona e omissão de saída de 5.325,72 kg de farelo de mamona. No exercício de 2004, omissão de saída de 52.755 kg de óleo de mamona e omissão de saída de 89.026,30 kg de farelo de mamona.*

*Ocorre que o autuado ao impugnar este item da autuação trouxe elementos de provas hábeis que apontaram erros existentes no levantamento realizado pelo autuante, conforme consta à fl. 283, relativos ao exercício de 2003, e às fls. 285/286, relativos ao exercício de 2004. Relevante registrar que o próprio autuante acata as alegações defensivas e corrige os equívocos apontados, além de excluir do levantamento o ácido oxálico do produto óleo de mamona, retificando o demonstrativo de estoque.*

*Assim, após as retificações, a diferença de óleo de mamona no exercício de 2003, que era de 13.103,20 kg, passou para 21.903,20 kg. A diferença de farelo de mamona que era de 5.325,72 kg, passou a ser negativa de 18.671,78 kg, prevalecendo no caso a diferença de maior expressão monetária, a omissão de saída que totaliza R\$ 14.394,76.*

*Já no exercício de 2004, as retificações e ajustes resultaram em diferenças negativas de óleo de mamona e de farelo de mamona, indicando, no caso, omissão de entrada do insumo mamona em baga, que foi calculada a partir do óleo de mamona e do farelo de mamona.*

*Observo que o autuante calculou o insumo mamona em bagas, a partir do farelo de mamona produzido, tendo considerado o índice máximo de produtividade, o que resultou na omissão de entrada de mamona em bagas de 13.354,40 kg. Aplicando-se o preço médio das entradas do insumo mamona em bagas de dezembro de 2004, no valor de R\$ 0,90, resulta no valor omitido de R\$ 12.018,95, com ICMS devido em 2004 no valor de R\$ 2.043,22. Infração mantida parcialmente.*

*Diante do exposto, as infrações 01, 02, 03, 05, 06, 09, 10 e 11 são integralmente subsistentes e as infrações 07 e 08, parcialmente subsistentes.*

Voto pela *PROCEDÊNCIA PARCIAL* do Auto de Infração, devendo ser homologado o valor recolhido.

Inconformado com a Decisão proferida, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário às fls. 418 a 440, inicialmente assinalando a tempestividade do Recurso Voluntário interposto.

Em seguida esclarece que ele, contribuinte, está com novos patronos em sede de Recurso, e aduz *“repudiar os termos ofensivos e impertinentes tecidos pelo ex-patrono da causa em apreço, sobre o trabalho desenvolvido pelo autuante durante a ação fiscal”*. Expõe que o trabalho foi desenvolvido pelo autuante dentro da normalidade em face do exercício de múnus público que lhe foi conferido, através de ordem de serviço, pela sua chefia imediata, pelo que não cabe qualquer especulação, por parte dele, contribuinte, acerca de que a ação fiscal pudesse ter qualquer caráter pessoal.

Passa a pronunciar-se sobre o mérito da ação fiscal expondo que na Decisão de primeiro grau, em sua décima folha, foram consideradas totalmente subsistente as infrações 1, 2, 3, 5, 6, 9, 10 e 11, e parcialmente subsistentes as infrações 7 e 8, sem manifestação sobre a infração 4.

Aduz entender que a falta de melhor apreciação dos fatos teria decorrido da ausência de clareza na exposição dos fatos arguidos na inicial, pelo que vinha tentar demonstrar a verdade dos fatos realmente ocorridos, conforme passa a expor. Relata que o autuante, após constatar *in locu* o processo produtivo dele, autuado, veio a asseverar, no corpo do Auto de Infração, em relação à Infração 1, que ele, contribuinte, efetuou saída de farelo de mamona, destinado à adubação, com isenção não prevista na legislação do ICMS, que prevê tal benefício somente quando este produto é destinado à alimentação animal ou a industrialização de ração animal; e, em relação à Infração 2, veio a asseverar que ele, contribuinte, aplicou redução de base de cálculo nas saídas interestaduais de farelo de mamona para adubação, sem previsão deste benefício na legislação do ICMS.

Que, nestes termos, o próprio autuante afirmara, nas imputações 1 e 2, que o farelo de mamona é destinado à adubação. O contribuinte afirma ser cediço que não poderia ser de outra forma porque tal resíduo não serve para alimentação animal, em face dos produtos tóxicos que são utilizados no processo de extração do óleo da mamona em baga. Que o farelo de mamona só tem utilidade na agricultura como adubo simples para correção de solo, e não na pecuária, como ração animal, como atesta o Registro de produto emitido pelo Chefe da SEFAG/DT/SFA/BA, que o contribuinte identifica como documento 04. Transcreve o artigo 20, XI, “c”, do RICMS/BA, e aduz que há previsão legal de isenção de tal produto quando destinado à agricultura. Prossegue expondo que o RICMS/BA traz também disposições no tocante as operações interestaduais, com redução de base de cálculo, conforme artigo 179, II, do RICMS/BA, que copia. Afirma que assim teria ficado patente que o autuante não observara que o RICMS/BA contém previsão de isenção e de redução de base de cálculo para as saídas, do estabelecimento industrial, de adubo simples destinado à agricultura, como o contribuinte afirma que consta das cópias das notas fiscais relacionadas pelo preposto fiscal.

O recorrente copia Ementa do Acórdão JJF 0151-02/05, que trata de redução de base de cálculo em vendas interestaduais de torta de caroço de algodão.

Quanto à Infração 4, o peticionante aduz que o autuante descreveu, no Auto de Infração, em relação a esta imputação, que *“O contribuinte deixou de escriturar a operação de venda de 25.000 quilos de óleo de mamona à OXITENO, conforme nota fiscal n.º 436, de 23/03/04 (ANEXO 4, ITEM 3). A circulação desta mercadoria esta comprovada pelos carimbos dos Postos Fiscais, não obstante o destinatário, conforme declaração no verso da citada nota fiscal, tê-la devolvido. O contribuinte, além de não ter lançado a nota fiscal n.º 436 no LRS, não emitiu nota fiscal entrada para poder fazer uso do crédito e recompor o seu estoque, fato que levou à necessidade da aplicação do roteiro de estoque.”*

Que de tal descrição constata-se que a saída do óleo de mamona constante da Nota Fiscal nº 436 não fora escriturada no livro Registro de Saída de Mercadorias e, conseqüentemente, não houvera lançamento de débito do ICMS respectivo no livro Registro de Apuração do ICMS. Que,

em contrapartida, em face da devolução da mercadoria, não poderia haver escrituração no livro Registro de Entrada de Mercadorias e a conseqüente apropriação do crédito do ICMS respectivo, no livro de Registro de Apuração do ICMS. Que, em síntese, se não escriturou a saída não pode escriturar a entrada.

Que a operação de comercialização do óleo de mamona não existiu, devido à devolução da mercadoria pela Oxitenno em face da falta de especificidade do produto, devido à sua contaminação durante o percurso, conforme aduz que teria atestado o autuante no corpo do Auto de Infração e na Informação Fiscal à página 05, que o contribuinte informa anexar como documento 05. Prossegue afirmando que não teria havido venda de mercadorias, pelo que não teria ocorrido o fato gerador do ICMS, nem incidência do imposto, e conseqüentemente não haveria descumprimento de obrigação principal, até porque ele, autuado, não teria estornado débito de ICMS da operação de saída porque não houvera lançamento a débito. Que também não se teria apropriado de crédito na entrada da devolução porque não houvera lançamento a débito.

Que, assim, não teria havido acréscimo e nem redução da quantidade do óleo de mamona em seu estoque, pelo que não teria havido motivo para se exigir o pagamento de ICMS de operação comercial que denomina de inexistente.

O Recorrente passa a falar sobre lançamento de crédito tributário e seus elementos, cita juristas e publicações, discorre sobre poder-dever do agente administrativo.

Aduz que não teria havido motivo para que o autuante considerasse que houvera descumprimento de obrigação principal, porque a operação de comercialização do óleo de mamona não teria existido devido a devolução da mercadoria no dia 25/03/2004, dois dias após a sua saída do estabelecimento, no dia 23/03/2004. Que as operações de saída e de entrada teriam transcorrido dentro do período de apuração mensal do imposto, o que entende que ensejaria, no máximo, o descumprimento de obrigação acessória. Transcreve Ementas dos Acórdãos JJF nºs 0001-04/02 e 0386-04/02, ambas acerca de levantamento quantitativo de estoque.

O recorrente passa a falar acerca da Infração 7 expondo que o autuante vedou a utilização por ele, autuado, do crédito do ICMS destacado na Nota Fiscal nº 57, porque ele, contribuinte, não lhe apresentara o DAE relativo à operação de aquisição da mercadoria, de responsabilidade de recolhimento pelo remetente. Ressalta que a nota fiscal referida seria documento idôneo, revestido das formalidades legais e emitido por contribuinte regular, conforme consta à página 07 da Informação Fiscal, que aduz anexar como documento 06. Frisa que a vedação do crédito de ICMS só ocorre nas situações previstas no artigo 97 do RICMS/BA, que transcreve. Afirma que *“inexiste hipótese de vedação de utilização do crédito pelo destinatário, condicionada à apresentação pelo mesmo do documento de arrecadação estadual – DAE de responsabilidade do remetente, até porque o poder investigatório das autoridades fiscais não é outorgado ao sujeito passivo.”* Afirma que toda auditoria representa um procedimento que se destina a investigar a ocorrência do fato gerador, *“importando, portanto, no recolhimento do tributo.”* Que os agentes fiscais se teriam valido de meio estranho que teria desvirtuado a finalidade persecutória da realidade dos fatos; que teriam imputado atribuições inverídicas a ele, sujeito passivo, sem respaldo legal e sem compatibilidade lógica para apurar o tributo devido, condicionando a utilização do crédito de ICMS, destacado em documento idôneo, à apresentação do DAE respectivo de responsabilidade do remetente.

Prossegue argumentando no sentido de que *“em razão do princípio da liberdade investigatória, cujos atos dos agentes fiscais estão restritos a observância do preceito normativo e estão pautados na sua finalidade lógica decorrente da investidura fiscal, cabendo ao nobre preposto fazendário adotar as medidas necessárias visando obter provas de quem tem obrigação de fornecê-la, e não de quem não é possuidor de tais documentos.”* Passa a falar sobre liberdade investigatória, ato discricionário, exercício regular da função administrativa na área fiscal, dever de ofício, princípio da legalidade objetiva, reserva legal, imparcialidade do Fisco. Cita publicação. Aduz que *“A ação da autoridade fiscal, impulsionada pelo dever de ofício, tem de apurar o valor do tributo de acordo com os verdadeiros fatos praticados pelo contribuinte, e*

*não, atribuindo a este fatos praticados por terceiros.” Transcreve Ementas dos Acórdãos JIF nºs 2204-04/01 e 0351-01/02, e Ementa do Acórdão CS nº 0177-21/02, todos acerca de nulidade de levantamento fiscal.*

O Recorrente passa a manifestar-se acerca da imputação 8 expondo que o autuante realizou auditoria de estoque de produção do estabelecimento e, inicialmente, *“apura pelo índice médio de 40%: a) Que em 2003 a produção de óleo de mamona foi da ordem de 937.103,20 kg e a produção de farelo de mamona foi da ordem de 1.664.025,72 kg; b) Que em 2004 a produção de óleo de mamona foi da ordem de 996.438,00 kg e a produção de farelo de mamona foi da ordem de 1.693.122,30 kg, tudo conforme consta das páginas 22/25 e 23/25 do anexo VII do Auto de Infração em comento (Doc. 07).”*

Que, após a apresentação da impugnação por ele, autuado, o autuante refez seu demonstrativo de estoque, e *“apurou também pelo índice médio de 40%: a) Que em 2003 a produção de óleo de mamona foi de ordem de 930.903,20 kg e a produção de farelo de mamona foi da ordem de 1.655.028,22 kg; b) Que em 2004 a produção de óleo de mamona foi de ordem de 939.818,80 kg e a produção de farelo de mamona foi da ordem de 1.609.682,73 kg, tudo conforme consta das páginas 22/25 e 23/25 do anexo V de sua informação fiscal (Doc. 08).”*

Que assim o autuante, em face dessas retificações, *“concluiu: a) que em 2003 a omissão de saída de óleo de mamona não era mais de 13.103,20 kg, mas sim de 21.903,20 kg e que não ocorreu omissão de saída de farelo de mamona, mas sim omissão de entrada. b) Que em 2004 não houve omissão de saída nem de óleo e nem de farelo de mamona, mas sim omissão de entrada de tais produtos.”*

Que assim, para espanto dele, sujeito passivo, a 1ª JIF, após analisar detidamente as peças do PAF, decidiu acatar integralmente a retificação do autuante, o que aduz que teria permitido *“mudança no fulcro da autuação (omissão de saída para omissão de entrada)”*, desconsiderando a verdade material que afirma que teria sido comprovada por ele, autuado, no sentido de que o seu índice de produtividade seria de 39% para o óleo de mamona e de 61% para o farelo de mamona, como assevera que estaria comprovado através das notas fiscais de entradas e de saídas relacionadas pelo autuante, e dentro da margem de produção certificada pela Embrapa, conforme afirma constar dos autos do PAF.

O recorrente repete seu entendimento no sentido da impossibilidade da mudança do fulcro da autuação e diz que o preposto fiscal, ao proceder ao lançamento do crédito tributário, sustentou que ocorreria saída de óleo e farelo de mamona em 2003 e 2004 sem a correspondente emissão de notas fiscais e, posteriormente à comprovação dele, autuado, quanto a que não ocorreria a referida omissão, então o autuante mudara o fulcro da autuação para entrada de farelo de mamona em 2003 e 2004, e óleo de mamona em 2004, sem a correspondente nota fiscal de compra.

O contribuinte aduz que assim teria restado claro que tal Decisão divergiria totalmente do que fora objeto da autuação, fosse porque não teria sido observado o devido processo legal, fosse porque a atividade da empresa é a de produção de óleo de mamona, e não a de comercialização de óleo e de farelo de mamona, como aduz que fazem os comerciantes ao adquirirem tais produtos da indústria. Afirma que seria prova disto a ausência de qualquer nota fiscal de tais produtos adquiridos de seus concorrentes, desde o início de funcionamento dele, autuado. Aduz que não haveria motivo para manter a Decisão nos termos em que fora proposta, consoante entendimento que diz que seria já consagrado por este Conselho de Fazenda, conforme termos do Acórdão JIF nº 0272-01/03, que transcreve em parte, acerca de mudança de fulcro de autuação em situação de emissão de documentos fiscais com prazos de validade vencido, tendo sido imputada à infração de falta de emissão notas fiscais, citando-se termo de roteiro de auditoria de caixa.

O contribuinte passa a falar sobre o princípio da verdade material, transcrevendo o artigo 2º do RPAF/99, que comenta. Aduz que teria provado, por documentos, a verdade material, pelo que se faria necessária a utilização de critério real e favorável a ele, contribuinte, inclusive em atendimento ao quanto previsto no Código Tributário Nacional - CTN, do qual copia o artigo 111,

II, que trata de interpretação da lei tributária de forma mais benéfica para o sujeito passivo da relação obrigacional.

Prossegue expondo que o autuante não teria observado a natureza e as circunstâncias materiais dos fatos ocorridos, ao presumir que a quantidade extraída da mamona fora no percentual médio de 40%, em detrimento do percentual de 39%, como que diz estar comprovado com os documentos relacionados nos autos.

Frisa que o autuante, ao estabelecer, por presunção, que o percentual médio de produtividade de óleo de mamona fora “40%, como se estabelece com o preço médio é equivocado, isto porque na fixação do preço médio o preposto fiscal dispõe de preço mínimo e preço máximo, efetivamente praticado o que não ocorre em relação à quantidade produzida. Portanto, tal presunção é destituída de fundamento fático. Tal presunção só poderia ser admitida se o contribuinte alegasse que seu índice de produtividade de óleo de mamona for inferior ao normalmente previsto pela EMBRAPA, entre 35% e 45%. Aí sim, a presunção do autuante teria embasamento para supor, até prova em contrário, eu o sujeito passivo, utilizando o percentual, digamos de 30%, deu saída de óleo de mamona sem nota fiscal no montante correspondente a 5% do tal produzido. Também teria embasamento a presunção do autuante, caso os percentuais de produção de óleo e de farelo de mamona, juntos não atingissem o total de 100% relativo à mamona e os acessórios agregados ao processo produtivo. Vale dizer, se o contribuinte alegasse que produziu 39% de óleo e 60% de farelo, estaria dando margem a que o Fisco baiano presumisse a ocorrência de tais produtos sem nota fiscal. Isto porque 39 mais 60 é igual a 99 e não a 100%. Entretanto, como consta dos autos que a produção de óleo foi da ordem de 39% e a de farelo 61%, tal presunção não pôde ser utilizada pelo autuante porque este não encontrou omissão de saída de tais mercadorias, objeto de sua ação fiscal.”

O recorrente prossegue expondo que como o autuante não pôde utilizar as duas presunções citadas, utilizou a presunção de “quantitativo médio de produção”, como aduz que se utiliza normalmente para fixação de preço médio de mercadoria, o que aduz que seria flagrante equívoco, porque “a espécie vegetal mamona varia os percentuais de extração do óleo, em função do tipo, local de cultivo, época de plantio, condições climáticas, etc.”

Assevera que admitir o percentual de 40% que afirma que teria sido presumido pelo autuante, nos exercícios de 2003 e 2004, seria admiti-lo para todos os exercícios futuros, o que diz que implicará que a empresa só não incorrerá nas infrações de omissão de entrada ou omissão de saída, no exercício que coincidir a produtividade do estabelecimento com o percentual pré-estabelecido pela fiscalização baiana, ou seja, 40%. Que isto seria absurdo, um desestímulo ao contribuinte e ao exercício de atividade empresarial neste Estado “que tenha patamar de produtividade variado, estabelecido previamente pelo Poder Público.”

Aduz que finaliza, exemplificando, que de todo o exposto ter-se-ia que: “a) O autuante e o autuado concordam que foi adquirido em 2003 o total de 2.327.258 Kg de mamona em baga; b) Se aplicarmos sobre tal quantidade o percentual de 40%, presumido pelo autuante, conclui-se que o autuado produziu 930.903,20 Kg de óleo de mamona, vendeu 917.243,20 Kg de óleo de mamona e, tendo emitido somente nota fiscal no montante de 895.530,00 Kg de óleo de mamona, incorreria na infração de omissão de saída de 21.903,20 Kg de óleo de mamona, conforme consta do levantamento quantitativo, pág. 22/25, do Anexo V, da Informação do autuante, em anexo (Doc 09); c) Agora, utilizando os mesmos elementos de tal levantamento e aplicando o percentual de 39%, concretamente realizado no processo produtivo, verificamos que o autuado produziu 907.630,62 Kg de óleo, vendeu 893.970,62 Kg de óleo e, como emitiu nota fiscal no valor de 895.530,00 Kg de óleo de mamona não ocorreu a presumida saída de óleo de mamona sem nota fiscal.”

O contribuinte afirma que assim, em síntese, toda questão se resumiria à aplicação do índice de produtividade do óleo extraído da mamona, ou seja, 39% ou 40%. Que admitir a fixação de um percentual médio por presunção, em comprovação de sua real ocorrência, não se coaduna com o princípio da estrita legalidade da tributação, porque entre as hipóteses de presunção admitidas



em Direito não se encontraria “a fixada pelo autuante”, pois estas encontram-se elencadas no §4º do artigo 4º da Lei nº 7.014/96. Cita decisões judiciais acerca de presunção *juris tantum*, que pode ser desfeita por prova contrária, e da necessidade de previsão legal da presunção.

O recorrente conclui pedindo o conhecimento e provimento do Recurso Voluntário interposto, com o julgamento pela procedência parcial da autuação. Aduz anexar ao Recurso cópias do Contrato Social; da Procuração; da página 10 da Decisão de primeiro grau; do Registro de produto emitido pelo Chefe da SEFAG/DT/SFA/BA; das páginas 05 e 07 da informação fiscal; das páginas 22/25 e 23/25 do Anexo VII do Auto de Infração; das páginas 22/25 e 23/25 do Anexo V da informação fiscal.

A PGE/PROFIS emite Parecer às fls. 468 a 470 aduzindo que as razões recursais são insuficientes para modificar a Decisão recorrida. A douta Procuradora Maria Helena Cruz Bulcão expõe que, quanto às infrações 2 e 3, sustenta o autuado que o farelo de mamona é destinado à adubação, como adubo simples, cuja isenção está prevista no artigo 20, XI, “c”, do RICMS/BA. Mas que, tal como exposto na informação fiscal, não vislumbra a possibilidade de considerar-se o farelo de mamona como adubo simples, como pretende o autuado, pela complexidade com que é composto. Que, de igual forma, não pode ser dada a isenção ao produto, ainda que expressamente prevista no artigo 20, VI, “f”, do RICMS/BA, vez que tal benefício está condicionado à destinação específica do produto, qual seja, à alimentação animal ou ao emprego na fabricação de ração animal. Que, assim, nenhuma das hipóteses de destinação contempladas pela isenção do farelo de mamona fora comprovada pelo recorrente, e não via como aplicar às infrações 2 e 3 o benefício da isenção como pretendia o contribuinte, seja porque não se trata de adubo simples, seja porque não fora dada a destinação para a alimentação animal, ou para fabricação de ração animal.

Em relação à infração 4 a digna Representante da PGE/PROFIS relata que mais uma vez o autuado alega a improcedência da autuação, argumentando que a mercadoria objeto da Nota Fiscal nº 436 fora objeto de devolução. Que, entretanto, não há nos autos a comprovação da efetiva devolução da mercadoria, vez que a nota fiscal não foi consignada nos livros Registro de Saídas e Registro de Entradas.

No que tange à infração 7, aduz que o recorrente pretende transferir ao Estado a prova da alegada insubsistência da infração, sob argumento da existência de poder investigatório das autoridades, mas que a infração fora devidamente apurada mediante lançamento, cabendo ao autuado sua desconstituição mediante prova que lhe caiba, mas que esta não foi trazida aos autos sequer em grau de Recurso. A digna procuradora cita o artigo 143 do RPAF/99, e aduz que este prevê que a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal.

Quanto à infração 8, expõe que o recorrente alega a existência de mudança de fulcro da autuação, tendo em vista as modificações do levantamento quantitativo levadas a efeito pelo autuante e consideradas pela e. JJE, mas que a legislação do ICMS deste Estado prescreve a presunção legal de omissão, devendo prevalecer a diferença de maior expressão monetária, seja de saída, ou de entrada. Que vale asseverar que as modificações trazidas pelo autuante quanto a este item da autuação decorreram do acatamento das alegações do autuado em sede de defesa, que resultaram nas retificações aos levantamentos inicialmente elaborados. Que, ainda quanto ao item 08, o Recorrente insurge-se contra o índice de produtividade considerado pela autuação fiscal e que, entretanto, o autuante esclarece em sua informação fiscal, mormente às fls. 339/341, que desde o início da auditoria fiscal levou em consideração os índices informados pelo próprio autuado.

Conclui opinando pelo Improvimento do Recurso Voluntário interposto.

À fl. 472 o recorrente alega estar anexando Declaração firmada por Engº Agrônomo (fl. 473) com o fim de ratificar o percentual real de produção de óleo e de farelo de mamona, afirmado por ele, autuado, em Recurso. Em tal Declaração o Engenheiro afirma que, para o autuado, “*no exercício de 2003 as entradas de bagas de mamona foram: 2.327.258 kg que resultaram em 909.190 kg de óleo que representou 39,06%. 1.392.354 kg de farelo puro produzido, que representou 59,82%.*

*23.312 kg de umidade (1%). 2.402 kg perca entre diferença de balanças e outros (0.1032%). No exercício de 2004 as entradas de mamona foram: 2.349.547 kg que resultaram em 916323 kg de óleo que representou 38.88%. 1.409.646 kg de farelo puro produzido que representou 59,99%. 23.495 kg de umidade (0.99%). 83 kg percas (0.0035%).”*

À fl. 476 o anterior Relator deste processo, já em grau de Recurso Voluntário, reporta que tendo em vista a possibilidade de ter ocorrido decadência do direito de a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário, esta 2ª CJF deliberou por encaminhar o processo em Diligência à PGE/PROFIS para que fosse emitido Parecer jurídico sobre esta preliminar de decadência, considerando o disposto na Súmula Vinculante nº 08 do STF.

À fl. 480 a douta procuradora assistente da PGE/PROFIS, Drª Aline Solano Casali Bahia, emite Despacho encaminhando os autos ao gabinete do Procurador-Chefe da PGE/PROFIS.

À fl. 481 o digno Procurador-Geral do Estado, Dr. Rui Moraes Cruz, emite Despacho no sentido de que, tendo em vista a proposta de revisão de entendimento suscitado no Parecer PA-CMG-92-2009 não foi acolhida, deveriam os autos ser analisados de acordo com entendimento anteriormente adotado pela PGE/PROFIS, e aduzindo ser necessária a elaboração de minuta de projeto de lei com o propósito de afastar a divergência de prazos estabelecidos entre a legislação estadual e as normas constantes do CTN.

Às fls. 482 e 483, a preclara procuradora Maria Dulce Baleeiro Costa emite Parecer citando o artigo 150, §4º, do CTN; artigo 28, §1º, do COTEB; texto do jurista Paulo de Barros Carvalho e jurisprudência de Tribunais Superiores, afinal posicionando-se no sentido de que não se operou a decadência quanto ao lançamento em foco.

O contribuinte, em sustentação oral na sessão de julgamento, ratificou em todos os termos as alegações constantes do Recurso Voluntário apresentado, frisando, em relação às imputações 2 e 3, que o farelo de mamona, objeto destas acusações fiscais, não pode ser destinado à alimentação animal, porquanto em sua composição há elementos que seriam letais se digeridos pelos organismos animais, inobstante o texto normativo. Quanto à imputação 4, expôs que na verdade houve apenas o descumprimento de obrigação acessória porque a mercadoria sequer chegara a ser recebida pelo contribuinte a quem se destinava, por falta de atendimento a especificidades do pedido feito ao autuado, pelo que não houvera mudança real no estoque mensal da empresa, vez que a mesma mercadoria que saíra também retornara, dentro do mesmo mês, ainda que sem o devido registro nos livros fiscais Registro de Saídas e Registro de Entradas. Que os carimbos de postos fiscais na nota fiscal acostada ao processo pelo autuante demonstravam esta circulação de ida e de retorno. Em relação às Infrações 7 e 8, repetiu o quanto já exposto em sede de Recurso.

Também em sede de julgamento, o douto Procurador José Augusto Martins Júnior pediu vistas do processo.

Em sessão posterior aduziu que após análise dos autos opinava pelo provimento parcial do Recurso Voluntário interposto, tendo em vista que, em relação às imputações 2 e 3, embora o quanto alegado pelo contribuinte acerca da impossibilidade de utilização do farelo de mamona para alimentação animal, tratava-se de aplicação de texto normativo no qual estava prevista esta situação de fato, a destinação à alimentação animal, para gozo do benefício fiscal, inclusive em âmbito nacional, conforme teor do Convênio ICMS 100/97. Que, além disto, quando no artigo 20, VI, “f”, do RICMS/BA, o legislador cita especificamente o produto “farelo de mamona”, e não cita este mesmo produto na alínea “c” do inciso XI do mesmo artigo 20, resta que o “farelo de mamona” não está previsto no segundo dispositivo mencionado, exatamente como exposto pelo autuante em sua informação fiscal e dito no julgamento de primeiro grau. Quanto à infração 4, aduziu que o destinatário da mercadoria de fato se localizava em Município distante daquele da sede do estabelecimento do autuado, pelo que entendia razoável o decurso de dois dias para que a mercadoria retornasse à sede do sujeito passivo. Que, na realidade, não houvera devolução, como afirmado pelo contribuinte, e sim instituto diverso porque, conforme declaração do destinatário dos produtos na nota fiscal, houvera um não recebimento, por não atendimento às especificidades do pedido do destinatário. Que, assim, acontecera o descumprimento de

obrigações acessórias de registro de documento fiscal nos livros fiscais próprios, mas não ocorrera fato gerador de imposto, e que neste aspecto assistia razão ao recorrente. Em relação à Infração 8, externou entender ser nula a imputação tanto por mudança de fulcro da autuação, quando pela incerteza quanto à determinação da base de cálculo, inclusive em relação à correção do índice de produtividade adotado pelo Fisco e em razão da forma como fora realizado o levantamento quantitativo de estoque.

Também em sede de julgamento, o Conselheiro Carlos Fábio Cabral Ferreira e a Conselheira Mônica Maria Roters apontaram equívocos no levantamento quantitativo realizado, pontuando tratar-se de auditoria de estoque realizada em indústria, em relação a dados de processos produtivos computando matérias-primas e produtos acabados, e citando dados controversos em parte dos cálculos realizados pelo autuante. A Conselheira Mônica M. Roters ressaltou que a imputação 2 trata de operações internas, e a imputação 3 trata de operações externas, sendo uma referente a isenção e outra referente a redução de base de cálculo. Assinalou em relação à imputação 7 que, em se tratando de substituição tributária por diferimento, cabia ao autuado a apresentação do documento de arrecadação de imposto respectivo.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão da 1ª Instância no que tange às infrações 2, 3, 4, 7 e 8.

Inicialmente, cabe-me ressaltar a cortesia e civilidade com que os novos patronos do autuado registram, em sede de Recurso Voluntário, sua discordância em relação ao anterior comportamento dos mandatários do sujeito passivo, dirigindo agressões descabidas ao representante do Fisco que lavrou o Auto de Infração. Ao mesmo tempo, também registro a devida imparcialidade com que o autuante, ao verificar os dados documentais apresentados pelo contribuinte em fase de impugnação, cumpriu o seu dever funcional de corrigi-los nos demonstrativos fiscais.

Preliminarmente, analiso a questão da decadência suscitada nos autos. Os fatos geradores objeto do Auto de Infração em análise ocorreram no período de janeiro de 2003 a dezembro de 2004. Assinalo que os artigos 150, §4º, e 173, do CTN, estabelecem:

*CTN:*

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

*§4º - Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

*Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

*I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

*II – da data em que se tornar definitiva a Decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.*

*Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.*

O artigo 107-B da Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia), que incorporou o artigo 150 do CTN, no seu parágrafo 5º dispõe:

*Art. 107-B*

*§ 5º. Considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento e definitivamente extinto o crédito, após 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

Assim, a legislação tributária do Estado da Bahia fixa prazo à homologação do lançamento, não podendo ser arguida a determinação do artigo 150, §4º, do CTN, que se aplica quando a lei do ente tributante não fixar prazo à homologação. Os créditos constituídos foram relativos ao exercício de 2003 e de 2004, ou seja, os fatos geradores ocorreram entre o período de 01/01/2003 a 31/12/2004 e só seriam desconstituídos, em relação ao exercício de 2003, se o lançamento tributário ocorresse a partir do dia 01/01/2009, e em relação ao exercício de 2004 se o lançamento tributário ocorresse a partir do dia 01/01/2010.

Assim, por este aspecto comungo do entendimento da PGE/PROFIS no sentido de que não ocorreu a alegada decadência, tendo em vista que o lançamento de ofício foi realizado em 19/06/2008.

Quanto ao argumento, apresentado em sessão de julgamento, acerca da aplicabilidade, na lide em foco, do teor da Súmula Vinculante nº 08 do STF, aprovada na sessão plenária de 12/06/2008, e publicada no DOE de 20/06/2008, permito-me transcrever, por com o mesmo concordar integralmente, o voto da preclara Conselheira Sandra Urânia Silva Andrade, proferido no Acórdão CJF nº 0130-11/11 deste CONSEF, e que de maneira precisa trata a questão:

*Acórdão CJF nº 0130-11/11:*

*“VOTO*

*Inicialmente, no que toca à preliminar de mérito de ocorrência de decadência quanto aos períodos anteriores a julho de 2004, entendemos, comungando com a JJF, que não se vislumbra a decadência arguida pelo sujeito passivo, diante da regra disposta no inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional – CTN, cujo prazo inicial para contagem da decadência é o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, determinação esta repetida no art. 107-B do Código Tributário Estadual – COTEB – Lei nº 3.956/81, abaixo transcrito, in verbis:*

*(...)*

*Registre-se que, embora o recorrente não tenha feito menção à Súmula Vinculante nº 08 do STF - aprovada na sessão plenária de 12/06/2008, e publicada no DOE de 20/06/2008 – registro feito apenas pela PGE/PROFIS em seu opinativo, a mesma declara a inconstitucionalidade de legislação federal que disciplina a decadência e a prescrição do crédito tributário vinculado às contribuições previdenciárias, explicitando o entendimento de que deverá ser aplicado o prazo quinquenal previsto no CTN e reconhecendo que apenas lei complementar pode dispor sobre normas gerais em matéria tributária. Eis o texto da referida Súmula: “São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto- lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.”*

*No entanto, a referida Súmula não se aplica ao ICMS e, em reforço a esta tese, os próprios doutrinadores que estão a se debruçar sobre a matéria cingem sua aplicabilidade à esfera da Administração Pública Federal, a qual compete gerir as contribuições previdenciárias. Ressaltamos, no entanto, e aí comungando com o Parecer proferido pela PGE/PROFIS, que a questão deverá ser aprofundada no âmbito da Administração Tributária Estadual, mormente diante da posição externada pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN – que, através do Parecer nº 1617/2008, proferido após a edição da Súmula Vinculante nº 08 e em vista desta, expressamente adotou entendimento quanto à fixação do termo a quo do prazo decadencial que comunga com o externado pelo recorrente, além de entendimento em sentido idêntico também adotado pela Procuradoria Estadual do Rio de Janeiro, através do Parecer CFS nº 02/2008, embora deva ser também ressaltado que ambos não vinculam a Administração Estadual baiana ou o Conselho de Fazenda Estadual, mormente diante da disposição expressa da nossa legislação, acima citada.”*

Pelo exposto, considero não ocorrida a decadência, e meu voto é neste sentido.

Também preliminarmente, observo que o recorrente, embora não alegue expressamente a nulidade da Decisão de primeiro grau, sustenta que o Acórdão objeto do Recurso Voluntário não conteria fundamentação em relação à análise de mérito da Infração 4, mas observo que tal situação não se configura, porquanto consta naquele voto a fundamentação a respeito, consoante já transcrito no Relatório que antecede este voto.

Ainda preliminarmente, quanto à alegação de nulidade em relação à Infração 7, esta não se consubstancia em fatos e, como se trata de tema ligado ao mérito desta acusação, pronunciarei-me mais detidamente quando da análise do fato imputado. Rejeito a alegação de nulidade da Infração 7.

Porém de fato, em relação à alegação recursal quanto à nulidade da Infração 8, observo que conforme exaustivamente analisado inclusive em sessão de julgamento, há vícios no procedimento fiscal realizado.

O contribuinte, em sede de Recurso Voluntário, preliminarmente argumenta que teria havido mudança de fulcro de autuação, pelo que seria nula a imputação, e em seguida volta a insurgir-se contra o índice de produtividade do óleo extraído da mamona, que afirma que seria de 39% e não de 40%. Compulsando os autos, e em que pese o extenso trabalho realizado pelo Fisco, verifico que o autuante expõe que utilizou o maior índice de produtividade e que isto seria mais favorável ao contribuinte. Porém o contribuinte não aceita tal índice utilizado. Não localizei, nos autos do processo, dado exato quanto a este índice de produtividade, embora exista documentação a respeito de margem de índices de produtividade. Por outro lado, com a máxima licença entendo que não deve ser base de levantamento fiscal índice que menos onere o contribuinte, não se aplicando a esta situação o princípio da dúvida em prol do autuado. Deve ser utilizado o índice de produtividade real encontrado, e este não está demonstrado, de forma inequívoca, nos autos.

Por outro aspecto, quanto à mudança de fulcro de autuação, verifico que em relação ao exercício de 2003 houve majoração, quando da prestação da informação fiscal, do débito de ICMS apurado para aquele exercício, conforme consta no voto da Decisão unânime de primeiro grau, já transcrito no Relatório deste voto que profiro; e no levantamento da fl. 343, em referência ao exercício de 2004, o autuante apura omissão de entrada da matéria-prima “mamona em bagas” no valor de ICMS respectivo de R\$2.043,22, mas este item não constava no lançamento original.

Pelo exposto, resta dúvida quanto à liquidez do débito apurado, pelo que é nula a imputação 8, assistindo razão ao recorrente neste aspecto.

Voto pela modificação da Decisão recorrida em relação à imputação 8, para que esta seja julgada nula.

Verifico que em relação às demais imputações, tal como já devidamente apreciado no julgamento de primeira instância, estão presentes os pressupostos de validade processual, encontrando-se definidos o autuado, os montantes e os fatos geradores dos débitos tributários reclamados, não estando, o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, incursos nas hipóteses previstas no artigo 18 do RPAF/99.

Ademais ficou evidenciado, tanto da impugnação ao lançamento de ofício, quanto do teor do Recurso Voluntário, que o contribuinte entendeu as imputações, tendo recebido os demonstrativos atinentes às mesmas e exercido tempestivamente seu direito de defesa tendo, inclusive, se pronunciado quanto ao mérito neste processo. Arguições de nulidade rejeitadas.

No mérito, em parte merece reparo a Decisão recorrida.

Pela ordem, no que tange à Infração 2, esta trata de saída de farelo de mamona, destinada a adubação, com isenção não prevista na legislação do ICMS, que prevê tal benefício somente quando este produto é destinado a alimentação animal, ou a industrialização de ração animal. Ainda que possível a realidade do teor da alegação defensiva no sentido de que “farelo de mamona” não se prestaria a consumo animal, o contribuinte não comprova tal assertiva nos autos e, ainda que comprovado, ter-se-ia a necessidade de mudança de legislação nacional e estadual pertinente ao mencionado benefício, ato que transcende as fronteiras deste contencioso administrativo.

Tal como já exposto tanto no julgamento *a quo*, quanto no Parecer da PGE/PROFIS anexado aos autos, trata-se de benefício fiscal, portanto devendo ser feita interpretação restritiva da legislação, na situação em foco o disposto no artigo 20, incisos VI, alínea “f”, e § 2º, ambos do artigo 20 do RICMS/BA.

Analisando o mesmo artigo 20, inciso XI, alínea “c”, do RICMS/BA, constato que ali não está inserido o farelo de mamona, e nem a mamona em si, e o contribuinte não comprova que o farelo de mamona seria um adubo simples. Assinalo que deixo de aqui transcrever tais dispositivos

normativos porquanto já transcritos no voto do julgamento de primeiro grau, objeto do Recurso Voluntário.

Por conseguinte, mantenho a Decisão *a quo*, que julgou procedente a imputação 2.

Quanto à infração 3, refere-se a uso de redução de base de cálculo nas saídas interestaduais de farelo de mamona, para adubação, com base no artigo 79, inciso II, do RICMS/BA. O contribuinte reprisa, em sede de Recurso Voluntário, a alegação de que se trata de adubo simples, mas não a comprova. Ademais uma vez que, tal como já exposto no voto da e. Junta, que a referida redução de base de cálculo alcança o produto “farelo de mamona” exclusivamente quando destinado à alimentação animal ou ao emprego na fabricação de ração animal, exatamente como já dito em julgamento de primeiro grau, qualquer destinação diversa de ração animal, dada ao farelo de mamona, não é alcançada pela mencionada redução.

Assim, igualmente mantenho a Decisão de primeiro grau, que julgou procedente a imputação 3.

Em relação à Infração 4, esta trata de falta de recolhimento do ICMS referente à operação de venda de 25.000 kg de óleo de mamona à Oxiten, conforme Nota Fiscal nº 436, de 23/03/2004. O Fisco aduz que a circulação de saída desta mercadoria está comprovada pelos carimbos dos Postos Fiscais, e que o destinatário, em declaração no verso da citada nota fiscal, diz tê-la devolvida, mas não a registra também na entrada e que o contribuinte, além de não ter lançado a Nota Fiscal nº 436 no LRS, também não emitiu nota fiscal de entrada. O contribuinte alega que a operação de venda não se teria concretizado, mas não explica o motivo da não escrituração das operações de saída e da operação de entrada, da mercadoria que teria sido recebida em devolução.

Assinalo que também não consta nota fiscal de devolução da mercadoria, emitida pela Oxiten, destinatária da mercadoria constante no documento de venda emitido, e que o contribuinte alega, em grau de Recurso Voluntário, que a mercadoria lhe foi devolvida dois dias depois. Há procedimentos regulamentares específicos a serem observados quando de fato ocorre uma devolução de mercadoria, fato este não comprovado nos autos, inclusive por não ter sido apresentado o documento previsto para a devolução posterior, documento este que deveria ter sido emitido pelo destinatário que viesse a devolver o produto anteriormente recebido.

Porém, tal como verificado na sessão de julgamento desta CJF, e exposto pelo douto Procurador da PGE/PROFIS então presente, trata-se não de devolução de mercadoria, e sim de não entrega desta mercadoria ao destinatário constante na nota de fiscal de saídas emitida pelo autuado, pelo que não era necessária a emissão de nota fiscal de devolução, pelo destinatário, e se configura, de fato, o descumprimento da obrigação acessória de registro da nota fiscal de saídas no livro Registro de Saídas do autuado, quando daquela saída, bem como do descumprimento das obrigações acessórias previstas no artigo 654 do RICMS/BA:

*RICMS/BA:*

*Art. 654. O estabelecimento que receber, em retorno, mercadoria que por qualquer motivo não tiver sido entregue ao destinatário deverá:*

*I - emitir Nota Fiscal, por ocasião da entrada, com menção dos dados identificativos do documento fiscal originário: número, série, data da emissão e valor da operação;*

*II - lançar a Nota Fiscal emitida na forma do inciso anterior no Registro de Entradas, consignando os respectivos valores nas colunas "ICMS - Valores Fiscais" e "Operações ou Prestações com Crédito do Imposto", quando for o caso;*

*III - manter arquivada a 1ª via da Nota Fiscal emitida por ocasião da saída, que deverá conter a indicação prevista no § 1º;*

*IV - anotar a ocorrência na via presa ao bloco ou em documento equivalente;*

*V - exibir ao fisco, quando exigidos, todos os elementos, inclusive contábeis, comprobatórios de que a importância eventualmente debitada ao destinatário não tenha sido recebida.*

*§ 1º. O transporte da mercadoria em retorno será acompanhado pela própria Nota Fiscal originária, em cuja 1ª via deverá ser feita observação, antes de se iniciar o retorno, pela pessoa indicada como destinatária ou pelo*

*transportador, quanto ao motivo de não ter sido entregue a mercadoria: recusa de recebimento, falta de localização do endereço, mercadoria fora das especificações, estabelecimento fechado ou inacessível, ou outro qualquer, devendo a mencionada observação ser feita, sempre que possível, no quadro "Dados Adicionais", no campo "Informações Complementares", ou, não havendo espaço suficiente, no quadro "Dados do Produto".*  
(...)

Por conseguinte, diante da distância entre os Municípios-sede de cada estabelecimento envolvido na operação; e da declaração aposta pelo destinatário no verso da nota fiscal objeto da imputação, quanto ao não recebimento da mercadoria face ao não preenchimento das especificidades do pedido de compra formulado ao autuado, comungo do entendimento expressado em sessão de julgamento pelo representante da PGE/PROFIS, constatando que não está comprovada, nos autos, a ocorrência de fato gerador de imposto. Porém, tratando-se de descumprimento de obrigações acessórias sem previsão expressa em Lei, de ofício voto pela modificação da Decisão recorrida em relação à imputação 4, para mudar a cobrança de imposto e multa para a aplicação da penalidade prevista no artigo da Lei nº 7.014/96:

*Lei nº 7.014/96:*

*Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo serão aplicadas as seguintes multas:*

*XXII - R\$ 50,00 (cinquenta reais), em caso de descumprimento de obrigação acessória sem penalidade prevista expressamente nesta Lei.*

Em relação à Infração 7, esta trata de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de mamona em bagas, mercadoria enquadrada no regime de diferimento (substituição tributária por diferimento, artigo 342 do RICMS/BA), operações acompanhadas de notas fiscais com destaque de ICMS, mas sem comprovação de recolhimento deste tributo, como previsto pelo artigo 348, § 1º, inciso I, alíneas “a” e “b”, do RICMS/BA, tendo sido lançado, de ofício, ICMS no valor de R\$3.602,62, acrescido da multa de 60%.

Ainda em sede de impugnação, o contribuinte originariamente alega, embora não comprove, que teriam sido desviados do dossiê dos documentos apresentados para a auditoria ambos os DAEs referentes às operações objeto do lançamento fiscal, mas que após solicitação de busca junto à SEFAZ foi localizado o DAE referente à Nota Fiscal nº 015320/2004, que foi anexado ao processo, mas no que tange ao DAE referente à Nota Fiscal nº 57, alega que este DAE continuaria extraviado, assinalando que a nota fiscal foi emitida com destaque do ICMS, configurando assim, margem de recolhimento sustentável fls. 309/310.

O autuante acata o argumento defensivo referente à Nota Fiscal nº 153202004, por restar comprovado o pagamento do ICMS exigido, conforme registro na própria SEFAZ, e quanto à Nota Fiscal nº 57 afirma que não houve qualquer pagamento registrado no sistema informatizado de Informações do Contribuinte - INC/SEFAZ - Arrecadação e nem no SIGAT, motivo pelo qual manteve parcialmente a imputação. A Junta confirma os dados apresentados pelo autuante e julga procedente em parte a imputação 7, reduzindo de R\$3.602,62 para R\$1.6090,12, o valor histórico do imposto ali cobrado.

Em sede de Recurso Voluntário, em síntese o contribuinte alega que se creditou de imposto destacado na nota fiscal que recebeu do responsável pelo recolhimento do tributo, e que caberia ao Estado verificar e cobrar, do remetente, o imposto, e não dele, que usou o crédito porque este se encontrava destacado.

Assinalo que na presente situação não se questiona a idoneidade da documentação fiscal que acoberta a operação foco da lide.

Ocorre que o princípio da não-cumulatividade do ICMS baseia-se em dedução, do valor do débito tributário, daquilo que se configura como crédito fiscal. E o crédito fiscal não é algo escritural, é valor monetário recolhido ao erário. Assim, ainda que em dada situação caiba a outrem a dívida tributária em relação ao ICMS devido à Bahia, se não houve o pagamento do tributo, inexistente valor a ser utilizado como crédito fiscal, que deve por isto ser glosado.

Ademais, tratando-se de imposto devido por diferimento, na operação em análise, cabe o previsto no artigo 348, §1º, alíneas “a” e “b”, do RICMS/BA, exatamente como exposto pelo Auditor Fiscal no corpo do Auto de Infração, e mencionado no Relatório que antecede este voto:

*RICMS/BA:*

*Art. 348. O contribuinte em cujo estabelecimento ocorrer qualquer das situações previstas no artigo anterior efetuará o recolhimento do imposto por ele lançado, inclusive o correspondente às operações anteriores, na condição de responsável por substituição.*

*§ 1.º O ICMS será pago:*

*I - no momento da saída das mercadorias enquadradas no regime de diferimento, ainda que beneficiadas, nas situações em que não for possível a adoção do diferimento, observado o seguinte:*

*a) o documento fiscal será emitido com destaque do imposto, devendo a ele ser anexado, para acobertar o transporte das mercadorias, o correspondente documento de arrecadação;*

*b) para cumprimento da exigência prevista na alínea anterior, se o estabelecimento remetente dispuser de crédito fiscal e pretender dele fazer uso naquela operação:*

*1 - deverá o contribuinte requerer à Inspetoria Fazendária do seu domicílio tributário a expedição de Certificado de Crédito do ICMS, indicando o valor a ser utilizado e o fim a que se destina;*

*2 - o Inspetor Fazendário, à vista do requerimento do contribuinte, autorizará a expedição do Certificado de Crédito do ICMS, posteriormente à emissão do Controle de Crédito do ICMS, documento interno da repartição (art. 961);*

*3 - na documentação fiscal que acobertar o transporte das mercadorias, será feita referência ao número do Certificado de Crédito do ICMS, à qual será este anexado;*  
*(...)*

*Art. 349. A responsabilidade tributária por substituição relativa ao imposto cujo lançamento seja diferido, correspondente às operações ou prestações antecedentes, é atribuída ao contribuinte em cujo estabelecimento ocorrer a operação, evento, fato ou circunstância que encerre a fase do diferimento.*

Por conseguinte, não se trata de situação em que o Fisco estadual deva cobrar, do remetente, a comprovação do imposto devido pela operação, e sim cobrar do autuado, que é o destinatário das mercadorias, e que quando do recebimento deveria ter exigido, do remetente, o comprovante do pagamento de ICMS devido pela operação. O contribuinte conseguiu comprovar a improcedência da imputação em relação à parte do débito lançado, porque naquela operação de fato houve o recolhimento do tributo, inclusive conforme constatado pelo próprio autuante junto ao sistema de dados de arrecadação desta SEFAZ. Quanto à parte não elidida da imputação 7, é a mesma procedente, pelo que voto pela manutenção da Decisão de primeira instância em relação a esta infração.

Por tudo quanto exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para declarar modificada a Decisão recorrida em relação às imputações 4 e 8, julgando PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração.

#### **VOTO DIVERGENTE (Quanto à preliminar de decadência)**

Em que pese o embasado voto da ilustre relatora, peço vênias para discordar quanto ao seu posicionamento em relação à questão sobre a decadência do direito de constituição do crédito tributário.

No caso em tela, foi levantada a dúvida sobre se houve a decadência do direito do fisco de constituir o crédito tributário conforme o art. 150, §4º do CTN, pois, segundo relatado, os fatos geradores ocorreram em 2003 e a autuação foi lançada somente em 19.06.2008, ou seja, cinco anos após os fatos geradores do referido ano.

Por seu turno, para decidir sobre essa questão, é necessário fazer uma reflexão sobre a edição da Súmula Vinculante nº 08 e o Parecer exarado pelo ilustre Procurador Geral do Estado da Bahia, em decorrência da diligência suscitada por esta 2ª CJF.

Pois bem, diz a Súmula Vinculante nº 08, editada pelo STF:



*“São inconstitucionais os parágrafos único do artigo 5º do Decreto-Lei 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.*

Primeiramente ressalto que a redação dada ao verbete sumular não ajuda o intérprete a reconhecer o extraordinário alcance e dimensão dessa nova norma jurídica inserida no sistema legal brasileiro. A princípio, a referida manifestação do STF unicamente expurga do ordenamento jurídico, por vício de inconstitucionalidade, os citados artigos de matéria previdenciária. Entretanto, somente após uma leitura atenta e diante de uma reflexão profunda dos fundamentos que levaram a edição desta posição jurisprudencial importante, é que podemos entender como todo o sistema tributário nacional foi alterado de forma indelével.

Após uma análise mais apurada dos seus fundamentos, entendo que a verdadeira questão de fundo neste posicionamento do Supremo Tribunal Federal é o estabelecimento da competência legislativa e o tipo de norma legal adequada para prever a aplicação dos institutos da decadência e prescrição. Da leitura dos votos dos Recursos Extraordinários que embasaram o entendimento sumular vinculante nº 8 (RE's 556664-1, 560626-1, 559943-4, dentre outros), fica constatado com plena nitidez que o STF conclui que a prescrição e a decadência só podem ser disciplinadas por Lei Complementar de âmbito nacional, vez que são institutos gerais do direito tributário.

A ementa do Recurso Extraordinário nº 556.664/RS é lapidar e resume toda a essência da debatida Súmula, por isso, vale transcrevê-la, *in litteris*:

*“EMENTA: PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. MATÉRIAS RESERVADAS A LEI COMPLEMENTAR. DISCIPLINA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. INCONSTITUCIONALIDADE DOS ARTS. 45 E 46 DA LEI 8.212/91 E DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 5º DO DECRETO-LEI 1.569/77. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. I. PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR. As normas relativas à prescrição e à decadência tributárias têm natureza de normas gerais de direito tributário, cuja disciplina é reservada a lei complementar, tanto sob a Constituição pretérita (art. 18, § 1º, da CF de 1967/69) quanto sob a Constituição atual (art. 146, b, III, da CF de 1988). Interpretação que preserva a força normativa da Constituição, que prevê disciplina homogênea, em âmbito nacional, da prescrição, decadência, obrigação e crédito tributários. Permitir regulação distinta sobre esses temas, pelos diversos entes da federação, implicaria prejuízo à vedação de tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente e à segurança jurídica. II. DISCIPLINA PREVISTA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. O Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966), promulgado como lei ordinária e recebido como lei complementar pelas Constituições de 1967/69 e 1988, disciplina a prescrição e a decadência tributárias. III. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES. As contribuições, inclusive as previdenciárias, têm natureza tributária e se submetem ao regime jurídico-tributário previsto na Constituição. Interpretação do art. 149 da CF de 1988. Precedentes. IV. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. Inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição de 1988, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei 1.569/77, em face do § 1º do art. 18 da Constituição de 1967/69. V. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO. SEGURANÇA JURÍDICA. São legítimos os recolhimentos efetuados nos prazos previstos nos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91 e não impugnados antes da data de conclusão deste julgamento. (RE 556664 / RS-RIO GRANDE DO SUL / RECURSO EXTRAORDINÁRIO / Relator(a): Min. GILMAR MENDES / Julgamento: 12/06/2008 / Órgão Julgador: Tribunal Pleno)” (grifo nosso)*

Diante deste inequívoco pronunciamento, está claro que, em nome da equidade e da segurança jurídica, a determinação do Supremo Tribunal Federal, via Súmula Vinculante nº 8, é no sentido de que **somente o CTN pode prever prazos prescricionais e decadenciais em torno de matéria tributária**, e, deste modo, não poderia o COTEB versar sobre esses assuntos, por se tratar de matérias reservadas a Lei Complementar, segundo mandamento constitucional e interpretação do Supremo.

Na inteligência dessa jurisprudência vinculante, permitir regulação distinta por parte de cada ente da federação, implicaria um verdadeiro ataque aos princípios da isonomia e da segurança jurídica. Portanto, se faz necessária que a regulação desses temas tributários tenha âmbito nacional, sob a égide de uma única norma, o CTN.

Deste modo, tecidas as considerações acerca dos reflexos advindos da decisão do STF, entendo que a aplicação do COTEB para fins de estabelecimento do início da contagem do prazo decadencial não se coaduna com o quanto disposto na própria Constituição Federal e no quanto estabelecido nos fundamentos da Súmula Vinculante nº 8 do STF.

Por seu turno, também devemos analisar a ressalva do início do §4º do art. 150, de que supostamente instituiria uma permissão legal para fixação de prazo diverso de decadência em outra lei, conforme suscitou a ilustre procuradora no seu parecer de fls. 482 e 483.

A meu ver, para solucionar essa celeuma, devemos fazer uma interpretação jurídica com referência a dois aspectos relevantes na análise desta questão: a) a de que o CTN é anterior à promulgação da Constituição Federal de 1988, ou seja, aquele Código deve se adequar aos mandamentos constitucionais e, b) a de que o entendimento esposado pelo STF, com a edição desta Súmula Vinculante, não permite o regramento de institutos gerais de direito tributário por outras normas, a não ser a Lei Complementar prevista na própria Constituição Federal, afastando automaticamente a ressalva disposta no texto original do Código Tributário, parte, que eu entendo, não fora recepcionada pela Carta Magna.

Em outras palavras, não podemos nos ater a uma interpretação literal do disposto no §4º e conceder uma permissão aos legisladores infraconstitucionais, pois, tal atitude esta em flagrante desacordo com a exegese do texto da Carta Magna e a interpretação do STF quando da expedição deste juízo Sumular. Caso contrário, não poderíamos falar em preservação da equidade e da segurança jurídica, princípios centrais e sustentadores da decisão vinculante do Tribunal Superior.

Ora, como a Súmula Vinculante declarou a inconstitucionalidade dos artigos de uma lei de natureza tributária, no caso, os art. 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, que tinham como fundamento de existência legal o mesmo mandamento do art. 150, §4º, primeira parte do CTN, então, *mutatis mutandis*, verificada a inconstitucionalidade dos referidos artigos por falta competência material, fica afastada a aplicação da mesma permissão legal do §4º para as outras normas de natureza tributária de todos os entes da federação, instituidora de qualquer tributo. Isso nada mais é do que uma consequência lógica/jurídica inegável e inexorável, com aplicação e abrangência em relação à lei criadora de qualquer tributo, seja a lei do ICMS, ISS, IPI, etc.

Dessa forma, salta aos olhos que para o STF não cabe a nenhuma norma, de nenhum ente federativo, instituidora de qualquer tributo, regulamentar os institutos gerais de direito tributário, reservados pela Constituição Federal ao alvitre exclusivo de Lei Complementar, de âmbito nacional.

Porém, antes de fechar o raciocínio sobre a SV. 08, é necessário fazer breves comentários em relação à Resposta da Consulta sobre o Procedimento de Uniformização de Orientação Jurídica, elaborada pela PGE/PROFIS às fls. 481, de lavra do Procurador-Geral do Estado da Bahia. Quadra apontar que, infelizmente, a Resposta concedida não aborda de maneira abalizada a questão principal para a solução dessa lide. Vejo que a d. PGE não fundamenta a sua posição quanto à possibilidade da aplicação ou não do COTEB, levando-se em conta o posicionamento do STF, mas tão somente expõe uma negativa de reabertura de debate, mantendo um posicionamento antigo, sob a égide de outras luzes que não mais existem. Em outras palavras, entendo que não houve o aprofundamento e a reflexão necessários que cabem no trato da questão da decadência e da prescrição, assuntos modificados após o pronunciamento do STF.

Em que pese o zelo sempre expedido por este órgão nos debates da matéria, devido à importância da questão em si, com consequências tributárias, administrativas e políticas práticas para o Povo e o Estado da Bahia, sinto que a falta de um posicionamento fundamentado, inequívoco e suficientemente claro deixou de trazer a necessária segurança jurídica para os administrados e para os contribuintes deste Estado. Ademais, a Resposta prestada pela PGE formalmente responde à Diligência solicitada por esta 2ª Câmara de Julgamento, mas não esclarece em nenhum aspecto, o posicionamento a ser seguido nas situações iguais esta, vivida nos autos.

Destarte, apreendo que a única manifestação valiosa da Resposta, exarada pelo Procurador Geral do Estado, o Srº Rui Moraes Cruz, é a indicação da necessidade de alteração do Código Tributário do Estado da Bahia (COTEB) para afastar divergências entre este e o Código Tributário Nacional. Pela importância dessa sugestão, transcrevo tal passagem:

*“Não obstante, tendo em vista o conteúdo das discussões sobre a matéria em comento, acolho a sugestão manifestada pela i. Procuradora Chefe em exercício no despacho de fls. 187/188, deve o presente expediente retornar à PROFIS para que seja elaborada minuta de projeto de lei alterando a regra prevista pelo art. 107-B, 5º do COTEB, com o propósito de afastar a divergência de prazo estabelecidos entre a legislação estadual e as normas gerais constantes do CTN.”*

Ora, se há necessidade de alteração, é sinal de que tal norma não é adequada para a solução e regulação das situações jurídicas tributárias realizadas dentro do Estado da Bahia! Salvo melhor inteligência, a sugestão proposta parece indicar, com grande clareza e veemência, a necessidade de alinhamento da legislação estadual com o CTN, o que reforça a tese de que o prazo decadencial deve ser aquele estabelecido pelo Código Tributário Nacional, lei de âmbito nacional, consoante inteligência da Súmula Vinculante nº 08.

Nesse contexto, devo lembrar que uma Súmula Vinculante tem poder impositivo, tudo em razão do seu caráter e efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração Pública direta e indireta, em todas as esferas de poder. Ou seja, me parece inapropriada, quiçá impossível, a utilização do COTEB como ferramenta de condução da questão de definição do marco inicial do prazo decadencial, uma vez que as questões gerais de matéria tributária só podem ser dispostas em lei específica, ditada pela Constituição Federal.

Por fim, com a patente alteração de paradigma ocorrida, tenho como certa a assertiva de que não podemos mais seguir a ‘antiga’ jurisprudência desse Conselho de Fazenda, que abraçava entendimento diferente sobre a possibilidade do regramento da decadência e da prescrição. A agora, após a edição da Súmula em debate, com a legislação sob novo enfoque, devemos repensar nosso entendimento para adequá-lo à nova realidade jurídica, imposta pelo STF, mas de forma alguma aplicá-la como anteriormente se fazia (com base no COTEB ao invés do CTN), como opinou a PGE/PROFIS, sob pena de prejudicar o próprio erário estadual, ante a flagrante inconstitucionalidade do regramento estadual e de se afastar do princípio da eficiência (art. 37, caput da CF), pois, nos tempos atuais, em plena era digital, 5 anos é tempo mais que suficiente para que o Fisco lance ou perquiria qualquer soma a título de tributo.

Tecidas as considerações acerca da impossibilidade da aplicação do COTEB na regulação de matérias gerais de direito tributário, por não ser a norma prevista na CF/88, resta saber quando devemos aplicar o regramento do CTN no ICMS.

Como sabido, o Código Tributário tem dois artigos dispondo sobre a decadência: o art. 150, §4º, para lançamento por homologação, e; o art. 173, I, para lançamentos de ofício. Consequentemente, para sabermos qual regramento deve ser usado, temos que definir de maneira segura, quando estamos diante de um lançamento por homologação e quando estamos diante de um lançamento de ofício.

Primeiramente, vale transcrever os artigos 150, §4º e 173, I do CTN:

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

*(...)*

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

*(...)*

*“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”*

Depois, devemos observar as normas e o entendimento jurisprudencial dominante do STJ para definir quando é caso de lançamento por homologação e de ofício. Nessa esteira, o COTEB, numa reprodução do artigo 150, do CTN, assim entende o que seria o lançamento por homologação, consoante o teor do seu art. 107-B:

*“Art. 107-B. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.”*

Sobre a diferenciação dos lançamentos, o STJ já pacificou seu entendimento no sentido de que lançamentos por homologação seriam aqueles que os sujeitos passivos têm o dever de antecipar o pagamento do ICMS sem que haja prévio exame por parte da autoridade administrativa, sendo aplicável, nestes casos, o quanto disposto no art. 150, §4º do CTN, ou seja, a regra da decadência após 5 anos da ocorrência do fato gerador.

Podemos trazer à baila, a decisão do Agravo Regimental no Recurso Especial nº 117291 do Rio Grande do Sul, de relatoria do Ministro Benedito Gonçalves, que muito bem expõe o entendimento consolidado do STJ:

*“EMENTA: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOR. DECADÊNCIA. APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CTN. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. ART. 20, § 4º, E 21, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC.*

*1. Agravo regimental no recurso especial em que se discute o prazo para a constituição de crédito tributário remanescente de ICMS, no caso em que ocorre o pagamento a menor do tributo.*

*2. Nos tributos cujos sujeitos passivos têm o dever de antecipar o pagamento sem que haja prévio exame da autoridade administrativa, caso se apure saldo remanescente, a Fazenda deverá constituir-lo no prazo de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, sob pena de ocorrer a extinção definitiva do crédito, nos termos do parágrafo 4º do art. 150 do CTN. Precedentes: AgRg no REsp 1.152.747/MG, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 22/2/2011; AgRg no REsp 1.192.933/MG, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 11/2/2011; AgRg no REsp 1.182.862/RS, Rel. Ministro Hamilton Carvalhido, Primeira Turma, DJe 2/2/2011.*

*3. Ademais, a Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 973.733/SC, realizado nos termos do art. 543-C e sob a relatoria do Ministro Luiz Fux, sedimentou o entendimento de que o art. 173, I, do CTN se aplica aos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou, quando, a despeito da previsão legal, não há o pagamento, salvo nos casos de dolo, fraude ou simulação.*

*4. Honorários advocatícios fixados em 0,5% sobre o valor atualizado da causa, nos termos do art. 20, § 4º e 21, § 1º, do CPC.*

*5. Agravo regimental não provido.*

*(AgRg no REsp 1172391 / RS / AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL 2009/0249482-0 / Relator(a) Ministro BENEDITO GONÇALVES (1142) / Órgão Julgador T1 - PRIMEIRA TURMA Data do Julgamento: 04/08/2011 / Data da Publicação/Fonte DJe 10/08/2011)”*

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

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

No caso do ICMS, em regra, a apuração é mensal, com lançamento feito pelo contribuinte e homologação posterior dos cálculos e do pagamento pela autoridade administrativa.

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

Por tudo exposto, concluo que as ocorrências datadas antes 19.06.2003 não mais poderão ser exigidas pelo fisco da Bahia, porquanto alcançada pela decadência, prevista no artigo 150, §4º do CTN.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria quanto à decadência suscitada, com o voto de qualidade do presidente e, por unanimidade quanto ao mérito, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **232222.0001/08-2**, lavrado contra **CANDINHEIRO INDÚSTRIA, COMÉRCIO E EXPORTAÇÃO LTDA. (INDÚSTRIA CANDINHEIRO)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$57.634,77**, acrescido da multa de 60% prevista no artigo 42, incisos II, alíneas “a” e “f” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, em redação vigente a época dos fatos geradores das obrigações tributárias, além das multas por descumprimento de obrigações acessórias no valor total de **R\$380,00**, previstas no artigo 42, incisos XVII e XXII, do mesmo Diploma legal, com os acréscimos moratórios na forma prevista na Lei nº 9.837/05, devendo ser homologado o pagamento efetuado.

VOTO VENCEDOR (Quanto a preliminar de decadência) – Conselheiros(as): Osmira Freire Carvalho Ribeiro da Silva, Mônica Maria Roters e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTO DIVERGENTE (Quanto a preliminar de decadência) – Conselheiros(as): Rodrigo Lauande Pimentel, José Antonio Marques Ribeiro e Carlos Henrique Jorge Gantois.

Sala das Sessões do CONSEF, 11 de abril de 2012.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – RELATORA

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL – VOTO DIVERGENTE  
(Quanto à preliminar de decadência)

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS