

**PROCESSO** - A. I. Nº 087461.0104/07-6  
**RECORRENTE** - MINERCON – MINERAÇÃO E CONSTRUÇÕES S/A. (PEDREIRAS BAHIA)  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JF nº 0416-01/08  
**ORIGEM** - INFAZ INDÚSTRIA  
**INTERNET** - 10/05/2012

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0094-12/12

**EMENTA:** ICMS. 1. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA DETERMINAÇÃO DO VALOR. REDUÇÃO INDEVIDA. OPERAÇÕES INTERNAS E INTERESTADUAIS. Mantida a exigência fiscal, tendo em vista a utilização do benefício, contrariando disposição contida no art. 82, inciso III do RICMS/BA. Infração subsistente. 2. CRÉDITO FISCAL. FALTA DE ESTORNO. Deve ser estornado o crédito fiscal do ICMS relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subseqüentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente à parte proporcional da redução. Infração caracterizada. 3. PASSIVO FICTÍCIO. CONTA “FORNECEDORES”. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas. A exclusão de parcela já incluída em lançamento anterior reduz o valor do débito. Infração parcialmente caracterizada. Rejeitada a arguição de decadência. Decisão por maioria. Afastada a preliminar de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal (Acórdão JF nº 0416-01/08) que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração, lavrado em 20/12/2007, para exigir o ICMS no valor de R\$157.088,75, atribuindo ao sujeito passivo o cometimento das seguintes infrações:

*Infração 01 – recolheu a menos ICMS em razão de utilização indevida da redução da base de cálculo, nos meses de janeiro a dezembro de 2002, janeiro a dezembro de 2003, janeiro a dezembro de 2004, janeiro a dezembro de 2005, janeiro a maio e julho a dezembro de 2006, exigindo imposto no valor de R\$ 106.557,19, acrescido da multa de 60%. Foi acrescentado que se refere à aplicação da redução da base de cálculo nas saídas internas de bloco, areia de brita e pó de pedra, produtos não contemplados no art. 82, inciso III do RICMS/97, além de saídas interestaduais destes e de outros produtos, quando o benefício contempla apenas as saídas internas;*

*Infração 02 – deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subseqüentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente a parte proporcional da redução, nos meses de janeiro a dezembro de 2006, exigindo o imposto no valor de R\$ 12.147,60, acrescido da multa de 60%. Foi acrescentado que o estorno de crédito procedido no livro Registro de Apuração do ICMS se deu em valores menores que os devidos, conforme demonstrativo anexo;*

*Infração 03 – deixou de recolher o ICMS, em decorrência de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através da manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, nos exercícios de 2002 e de 2003, exigindo imposto no valor de R\$ 38.383,96, acrescido da multa de 70%. Consta que se refere a*

*obrigações pagas no exercício, porém mantidas no saldo da conta Fornecedores como se estivessem pendentes de pagamento.*

Após saneamento do processo, a 1ª JF afastando a arguição de nulidade apresentada pela empresa, bem como a decadência dos fatos geradores ocorridos até 20/12/2002, prolata a seguinte Decisão:

[....]

*No mérito, o Auto de Infração em lide foi lavrado para exigir ICMS relativo à constatação da ocorrência de três infrações por descumprimento de obrigação principal.*

*Verifico que a infração 01 se refere ao recolhimento a menos do ICMS, em decorrência da aplicação, de forma incorreta, da redução da base de cálculo nas saídas de materiais comercializados pelo contribuinte.*

*Observo que o autuado alega que os seus produtos têm diversas classificações e que de acordo com o tamanho do mineral, recebem denominações variadas, porém nunca perdendo sua essência, pretendendo que todos os materiais citados gozem do benefício fiscal. Para tanto, apresentou laudo técnico e acórdãos, afirmando ter evidenciado que os produtos apenas têm sua nomenclatura diferenciada pela granulometria, ou seja, pelo diâmetro do material rochoso submetido ao processamento industrial. Aduz que a infração não pode prosperar, uma vez que todas as classificações da pedra britada discriminadas pela fiscalização como produtos diferentes daqueles contemplados pelo benefício, não consubstanciariam a falta de recolhimento do ICMS, por gozarem de redução da base de cálculo. Pelo que requer que essa infração seja anulada.*

*Ressalto que as reduções de bases de cálculo são benefícios fiscais concedidos com o objetivo de diminuir a carga fiscal de determinados segmentos da economia. Sacha Calmon Navarro Coelho defende que as reduções de base de cálculo e de alíquotas decorrem do modo de calcular o conteúdo pecuniário do dever tributário, determinando uma forma de pagamento que implica em redução do quantum tributário. Diferente da imunidade, nas reduções de base de cálculo verifica-se a ocorrência do fato gerador, o nascimento da obrigação tributária e a constituição do crédito pelo sujeito ativo, havendo apenas uma diminuição valorativa do montante a ser recolhido aos cofres públicos. No caso em apreço, o legislador, objetivando conceder um alívio na carga tributária dos contribuintes que desenvolvem atividade industrial na área de mineração, assumiu uma renúncia fiscal para beneficiar as operações de comercialização com pedra britada e de mão.*

*Constato à luz do que dispõe o art. 82, inciso III do RICMS-97, que foi concedido em operações de comercialização dentro do Estado da Bahia, redução de base de cálculo de 33,33%, apenas para pedra britada e de mão. O autuado, através de uma interpretação extensiva desse dispositivo, fez incidir a referida redução da base de cálculo nas operações internas de comercialização com areia de brita, blocos e pó de pedra, assim como em operações interestaduais com esses e com outros materiais, situações que não se enquadram no objetivo do legislador, como também não encontra fundamento no mencionado diploma regulamentar.*

*Verifico que o autuado não contestou os valores apurados pelo autuante e apontados nos demonstrativos juntados às fls. 12 a 80, limitando-se apenas a alegar que os materiais em questão estariam incluídos no inciso III do art. 82 do RICMS-BA.*

*Entretanto, entendo que, apesar do esforço expendido pela defesa no sentido de fazer incorporar todos os produtos de sua linha de produção ao amparo da especificidade contida no dispositivo legal concedente do benefício fiscal, que exprime restritamente os tipos de pedra, ou seja, PEDRA BRITADA e PEDRA DE MÃO, não se pode ampliar sob qualquer pretexto o alcance do benefício, tendo em vista, precipuamente, o mandamento para interpretação e integração da legislação tributária, emanado do art. 111 do CTN, que impõe a interpretação literal para casos similares a este que se encontra em discussão.*

*Ademais se evidencia nitidamente, na presente situação, que os produtos alcançados por essa infração não mais possuem as características originárias da pedra que lhe dera origem, haja vista que após a modificação realizada pelo contribuinte, suas peculiaridades físicas (granulométricas) e de aplicação comercial nada têm a ver com as expressamente descritas no diploma legal que concedeu o benefício fiscal. Deste modo, concluo pela manutenção, na íntegra, da infração 01.*

*Já na infração 02 foi indicada a prática de uma outra irregularidade referente ao mesmo tipo de mercadorias indicadas na imputação anterior, que consistiu no estorno do crédito do imposto em valores inferiores aos devidos.*

*Constato que ao se defender contra esta imposição, o impugnante se utilizou dos mesmos argumentos aplicados em relação à infração 01, sob a alegação de que se tratava da mesma matéria. Observo, no entanto, que na realidade esta imposição fiscal se originou da apuração incorreta por parte do contribuinte da parcela do crédito fiscal do ICMS a estornar em montante proporcional à redução da base de cálculo, representado pela comparação entre as saídas com redução e as saídas totais realizadas pelo estabelecimento.*

*Noto que através do demonstrativo apresentado à fl. 14, o autuante aponta de forma bastante elucidativa como encontrou os valores, mês a mês, no exercício de 2006, os quais não foram contestados pelo sujeito passivo. Assim, mantenho esta infração integralmente.*

*A infração 03 se refere à manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes. Saliento que a apuração dessa imputação está baseada nos preceitos contidos no art. 2º, § 3º, inciso IV do RICMS/97, que ao tratar do momento da ocorrência do fato gerador, diz que se presume a ocorrência anterior de operações tributáveis sem pagamento do imposto, a menos que o contribuinte comprove a improcedência da presunção, sempre que a escrituração indicar a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas, além de outras hipóteses. Nesse mesmo sentido estabelece o § 4º do art. 4º da Lei nº. 7.014/96, que transcrevo abaixo.*

*“Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:*

*...*

*§ 4º O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa, suprimentos a caixa não comprovados ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a existência de entrada de mercadorias não contabilizadas ou de declaração de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.”*

*Verifico que apesar das argumentações apresentadas trazidas em sua impugnação, o autuado não juntou as comprovações necessárias a elidir a acusação fiscal. Ao analisar os demonstrativos acostados às fls. 82 e 93 e elementos a eles anexados, me convenci quanto ao acerto da imposição fiscal, por restar efetivamente configurada a prática do ilícito fiscal, com base na previsão legal que se refere à manutenção no passivo de obrigações já pagas ou inexistentes, haja vista restar comprovado que títulos de fornecedores haviam sido liquidados, não sendo, porém, baixados na contabilidade, configurando, deste modo, a manutenção no passivo exigível de obrigações pagas.*

*Ressalto, deste modo, que uma análise da contabilidade do autuado mostra de maneira insofismável que os resultados apontados pela fiscalização referentes à infração 03 estão devidamente comprovados. Noto que mais uma vez as alegações do impugnante não se fizeram acompanhar de comprovação documental para fins de corroborar sua afirmativa quanto à falta de elementos de prova da ocorrência da irregularidade apontada na autuação, nem demonstra a origem dos Recursos que ingressaram na empresa, o que caracteriza o lançamento relativo a esta infração.*

*Esclareço que nos casos nos quais se constata que o contribuinte não efetuou os seus registros contábeis, o fisco não somente pode como deve realizar a auditoria das disponibilidades, ou seja, de posse dos documentos que comprovem a aplicação dos Recursos (pagamentos) pode, seguramente, demonstrar a situação do contribuinte em relação ao seu movimento financeiro. A apresentação da comprovação das disponibilidades é uma obrigação do autuado, por ser este o detentor de tais informações e documentos. Assim, os demonstrativos acostados aos autos, concernentes a essa infração, oferecem condições de se determinar se o contribuinte omitira ou não ingresso de receita decorrente de omissão de saídas de mercadorias, cabendo, ao autuado a comprovação da improcedência da presunção. E é neste sentido que o mencionado § 4º do art. 4º da Lei nº. 7.014/96, autoriza que se a escrituração indicar a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou inexistentes, se presume a ocorrência de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.*

*Friso que o fato de o autuado asseverar que detém as provas relativas aos pagamentos das contas junto aos seus fornecedores, de forma contrária à aventada na peça defensiva, tais elementos mostram de forma mais clara a ocorrência da irregularidade que lhe foi atribuída, desde quando as alegadas comprovações apenas reforçam a conclusão de que débitos contraídos foram quitados, porém, ao omitir essa informação em sua contabilidade, o contribuinte não apontou qual a origem dos Recursos utilizados para realizar os referidos pagamentos, o que conduz à presunção legal de que foram realizadas saídas anteriores de mercadorias tributáveis, saídas essas que geraram as importâncias utilizadas para saldar os débitos junto aos seus fornecedores.*

*No que se refere à insurgência do contribuinte contra a inclusão de lançamentos concernentes a operações não tributadas pelo ICMS, ressalto que tendo em vista que a exigência tem como suporte a falta de consignação em sua escrita de valores pagos pelo impugnante, tais valores correspondem a todos os montantes pagos e não lançados, independentemente de se tratarem de ocorrências tributadas ou não pelo ICMS. Já em relação à afirmação de que parte dos lançamentos decorreu de equívocos verificados em sua contabilidade, saliento que a apuração levada a efeito pela fiscalização se baseou nos dados disponibilizados pelo próprio contribuinte correspondentes aos saldos da conta Fornecedores.*

*Tendo em vista que o autuante excluiu o montante correspondente ao fornecedor Torre Empreendimentos Ltda., concernente ao exercício de 2002, acatando a alegação defensiva de que tais valores já tinham sido objeto de lançamento anterior (Auto de Infração nº 001101.2381/05-0), sem, entretanto, constar dos autos os elementos que comprovassem que os valores eliminados efetivamente se referiam aos mesmos valores consignados na autuação anterior, na diligência foi requerida a juntada da documentação comprobatória correspondente. Vejo que o autuante elaborou novo demonstrativo relativo a esta infração, com a exclusão acima referida, entretanto não apresentou nenhum documento que atestasse que o valor excluído (R\$*

*158.877,00) guardava correspondência com a cifra lançada naquela autuação, quando o valor relativo àquele fornecedor foi de R\$ 192.000,00.*

*A despeito de o autuante ter dito que “... valores incluídos naquele auto, do qual constam valores aproximadamente equivalentes ao aqui apurado para o referido fornecedor”, a análise de todos os elementos em referência me levam à não aceitação de que os valores das duas situações seriam os mesmos. Realço que o valor utilizado na presente exigência se refere a um único lançamento (fl. 395), enquanto que a importância referente à outra autuação corresponde a oito lançamentos considerados pelos autuantes no demonstrativo de fls. 841/842. Saliento que nem mesmo existe coincidência no somatório efetuado entre algumas dessas parcelas, que consistem nos valores de R\$ 28.800,00, 16.800,00, R\$ 19.000,00, R\$ 38.500,00, R\$ 32.000,00, R\$ 12.000,00, R\$ 38.100,00 e R\$ 6.800,00, com o valor de R\$ 158.877,00, consignado no presente lançamento.*

*Friso que a despeito de o autuado ter afirmado que a diligência promovida pelo CONSEF determinara a exclusão de parte do valor autuado, na realidade, conforme explicitado acima, a solicitação visava trazer ao processo a segurança necessária ao perfeito entendimento quanto aos valores consignados nos dois lançamentos e à tomada de Decisão pelo órgão julgador administrativo. Deste modo, mantenho incluído na base de cálculo o valor relativo ao referido fornecedor.*

*Vejo, por outro lado, que o autuante não excluiu da exigência o valor concernente ao fornecedor Luz Serviços Funerários, já apontado na exigência anterior (fl. 841), que guarda perfeita correspondência com os dados consignados nesta autuação e se referem à duplicata de nº 1.852, no valor de R\$ 926,00. Assim, a base de cálculo para o exercício de 2002 fica modificada para R\$ 196.376,09, que representa o débito de R\$ 33.383,94. Quanto ao débito relativo ao exercício de 2003 não se registrou nenhuma alteração, de forma que a infração 03 fica mantida de forma parcial, no montante de R\$ 38.148,71.*

*Vale aqui registrar que os valores relativos à base de cálculo e ao imposto devido, referentes ao exercício de 2002 dessa infração, foram apontados em montantes superiores àqueles verificados no demonstrativo correspondente. Por esta razão, ao refazer os cálculos, utilizei-me dos valores consignados no demonstrativo (fl. 82).*

*Voto pela procedência parcial do Auto de Infração.*

Irresignada com a Decisão prolatada, a empresa interpõe Recurso Voluntário (fls. 928/944). Apresentando o desfecho da Decisão recorrida, afirma que os argumentos utilizados na sua impugnação inicial continuam válidos e merecem prosperar.

Argui como preliminar de nulidade do lançamento fiscal a não entrega dos documentos que embasaram o Auto de Infração. Relata que os julgadores de 1ª Instância afastaram a preliminar de nulidade arguida, sob o argumento de que, no que tange à Infração 3, a interpretação dada pelo fisco é a correta, na medida em que houve omissão na escrita da empresa em relação aos pagamentos feitos aos fornecedores. Porém afirma que para saber se houve omissão, e se esta omissão acarretou prejuízo ao Fisco Estadual, o autuante deveria ter levantado o estoque e auditado a empresa e não, simplesmente, ter presumido que erros contábeis na baixa de títulos já pagos são sinônimos de sonegação. Entende não poder comprovar tal erro, não podendo produzir prova negativa, a qual não admite, pois repudiada veementemente “*no ordenamento jurídico processual, e, objetivamente, vilipendia diretamente os dispositivos Constitucionais que consagram os Princípios do Devido Processo Legal e da Ampla Defesa, insculpidos, respectivamente, nos incisos LV e LIV, ambos do artigo 5º da Carta Magna*”. Desta maneira, o fisco deveria, efetivamente, ter apurado se houve sonegação, e não pautar-se em mera presunção, fruto de um erro contábil. Afora que não foram anexados aos autos os documentos necessários para comprovar a conduta ilícita da empresa e, tampouco, demonstrou que houve sonegação. Resalta que no processo não existem cópias de livros fiscais ou qualquer outro documento que comprove a ocorrência dos fatos descritos na infração 3, sequer um levantamento que indique as obrigações tidas como já pagas ou inexistentes, dificultando, sobremaneira, o exercício do direito de defesa plena, bem como tornando desprovido de embasamento fático o Auto de Infração guerreado. Nesta linha, afirma que o fisco estadual não informou porque não aceitou os inúmeros documentos comprobatórios das obrigações que lhes foram oportunamente apresentados, desrespeitando com tal atitude, as determinações do art. 28, § 4º, II, do RPAF/BA, que transcreve e inquinando o Auto de Infração à nulidade ao teor do art. 18, I, do RPAF/BA.

Em seguida, argui preliminar de mérito em relação à decadência dos fatos geradores da infração, discordando da aplicação das determinações do art. 173, I, do CTN, conforme decidido pela JJF. Entende que, como ela decorreu de recolhimento a menor do ICMS, em razão da utilização

indevida do benefício da redução da base de cálculo, houve pagamento antecipado. Neste caso, sendo apuradas eventuais diferenças, a regra que se aplica para contagem do prazo decadencial é a contida no art. 150, § 4º, do CTN. Traz jurisprudência do STJ e nesta esteira, afirma ser improcedente o lançamento fiscal relativo à infração 1 para todo o período anterior a 20/12/2002, em razão da sua homologação tácita e consequente decadência do crédito tributário.

Trata das infrações 1 e 2 de forma conjunta, sob o entendimento de que, ao provar o direito ao benefício glosado na infração 1, automaticamente restará afastada a incidência da infração 2.

Diz que toda a controvérsia reside no benefício fiscal constante nas determinações do art. 82, III, do RICMS, que transcreve. Informa que tal benefício fiscal foi concedido a uma série de minerais, incluindo-se a “pedra britada e de mão”, ao passo que a empresa foi autuada por utilizar a redução na base de cálculo para saídas de *bloco, areia de brita e pó de pedra*. Entretanto, embora nomenclaturas diversas, uma simples consulta às especificações técnicas de cada um destes produtos revela que se **“trata, a rigor, do mesmo composto mineral”**. Informa que *“a areia de brita, o pó de pedra e o bloco de pedra constituem-se no exato mesmo produto da pedra britada, sendo a diferença apenas uma questão técnica, que recai sobre a dimensão da rocha”*, nos termos que indica. Assim, a distinção destes produtos se dá apenas na peneira do produto, que separa e classifica a rocha de acordo com suas dimensões, não podendo o benefício fiscal ser concedido a um e vedado a outro, o que tornava o benefício fiscal em uma redução da base de cálculo aleatória. Ainda diz que todos os materiais em questão destinam-se à construção civil, fato que permitia concluir que, se o objetivo do legislador era estimular esse setor, todas as versões deste mesmo produto merecem ser agraciadas com o benefício.

Trazendo jurisprudência de tribunais administrativos para exemplificar que para efeitos de redução da base de cálculo, pode-se ampliar determinado conceito, de forma a abrigar produtos distintos na forma, mas idênticos no conteúdo, diz que não estava pretendendo no momento ampliar o alcance do benefício concedido, como aduziu a JJF, mas sim, explicar que a simples diferença na “peneira” do material não pode ser capaz de desvirtuar a sua natureza química ou comprometer a sua destinação, ou seja, *“pedra britada, areia de brita, bloco e pó de pedra constituem-se no mesmo composto e possuem a mesma destinação, pelo que fazem jus à mesma benesse”*.

Por fim, observa de que o estorno do crédito, na forma pretendida pelo fisco, anularia o benefício concedido. Assim, considerando que as mercadorias e as notas fiscais da infração 2 são as mesmas da Infração 1, com a cassação do benefício, a empresa teria se apropriado corretamente do crédito, pois não lhe subsistiria benefício.

Requer o afastamento das infrações 1 e 2.

Atacando a infração 3, argumenta que a falta de comprovação dos pagamentos feitos a terceiros não é fato gerador do ICMS, tendo em vista que este incide sobre a operação de circulação de mercadorias e a prestação de determinados serviços.

Afirma que ocorreram alguns erros de escrituração, entretanto sem nenhum reflexo na arrecadação do ICMS devido, tendo em vista que se constituíram em simples erro de contabilidade. Enfatiza que não existe fundamento para a manutenção da suposta infração, conforme se verifica na jurisprudência da própria SEFAZ/BA, conforme acórdão CJF nº 0057/01, que trata de arbitramento de base de cálculo.

Ressalta que a documentação fiscal apresentada confirma que se trata de simples erro de fato, que não pode de forma alguma se sobrepor à verdade material, acrescentando que, efetivamente, teve contra si emitidas as faturas e notas fiscais que suportavam o seu saldo de obrigações no período, e que, realmente as quitou, possuindo os documentos comprobatórios de tais desembolsos.

Transcreve o art. 2º, § 3º e incisos do RICMS/97, asseverando que pode comprovar a improcedência da presunção, trazendo aos autos as provas necessárias para tanto.

Realça que ainda ocorreram outros erros menores da contabilidade, como lançamentos em duplicidade ou feitos com o nome incorreto do fornecedor, porém, em ambos os casos, houve o competente estorno, não havendo razão para sua inclusão na autuação, razão pela qual é equivocado o entendimento externado pela JF, pois o que houve foi uma omissão na sua escrita em relação aos pagamentos feitos aos fornecedores, não podendo, simplesmente, se presumir que erros contábeis na baixa de títulos já pagos são sinônimos de sonegação e que não poderia admitir prova negativa sem ofender os Princípios do Devido Processo Legal e da Ampla Defesa.

Ressalta nesta esteira de argumentação de que foram consignadas no levantamento receitas que já haviam sido objeto de autuação anterior (Auto de Infração nº 001101.2381/05-0 – fls. 632/653), principalmente no que se refere aos pagamentos feitos à empresa Torre Empreendimentos Rural e de Construção LTDA. e de serviços funerários contratados pelo impugnante. Neste momento, afirma que os julgadores de 1º Grau rejeitaram seus argumentos “*por não haver coincidência entre o somatório dos valores das notas fiscais mencionadas e o valor consignado no lançamento*” Porém, afirma, “*no lançamento procedido, os Fiscais sequer indicaram as notas fiscais que embasaram a malsinada cobrança*”, menosprezando a verdade material dos fatos.

Esclarece que, cada uma das situações apontadas se encontra detalhada nas planilhas que elaborou que especificam números, datas e valores, estando devidamente embasados pelas notas fiscais e cópias do livro Razão apensados aos autos. Frisa que os equívocos, puramente contábeis, já estão sendo objeto de correção. Complementa que os mencionados erros não resultaram em qualquer prejuízo ao fisco estadual, desde quando não ocorreu falta de recolhimento do ICMS devido.

Requer, em seguida, e na eventualidade de não serem aceitos seus argumentos, a realização de diligência objetivando comprovar a inexistência das omissões de saídas alegadas, bem como, a duplicidade alegada. Protesta, também, pela juntada posterior de novos documentos, se acaso os apresentados não sejam suficientes.

Por fim, requer a correção da multa aplicada por entender de caráter nitidamente confiscatório, e, no mérito, que seja conhecido e provido o presente Recurso, reformando o Acórdão recorrido e julgando improcedente a autuação.

No seu opinativo (fls. 950/951), exarado pela procuradora Dra. Maria Dulce Baleeiro Costa, a PGE/PROFIS após relatar sucintamente as razões do recorrente em relação às infrações a ele imputadas, bem como, o seu pedido de nulidade do Auto de Infração e da arguição de decadência dos fatos geradores até 20/1/2002, assim se posiciona:

*Da análise dos autos, entendo que a alegação de nulidade da autuação não merece acolhimento, uma vez que a infração 03 (presunção de omissão de saídas anteriores tributadas) é baseada em documentos que revelam a manutenção no passivo de obrigações já pagas, não sendo necessário o procedimento de levantamento quantitativo.*

*No mérito, melhor sorte não tem o contribuinte, pois o benefício fiscal se destina às operações com pedra britada e pedra de mão, que são produtos diversos dos que são objeto das infrações 01 e 02.*

*O fato dos produtos serem oriundos de um mesmo produto, ou seja, se tratarem de sub produtos, não é capaz de incluir todos no benefício fiscal, já que têm, inclusive, destinações diferentes.*

*Para exemplificar, podemos ter o produto tora de madeira como alcançado por um determinado benefício fiscal, ao passo que estaca de madeira não estaria abarcado, apesar deste último ser um sub produto do primeiro.*

*Tal interpretação está em consonância com a regra de que o benefício fiscal é interpretado de forma restritiva.*

*Quanto à infração 03, vejo que a irresignação do contribuinte reside na falta de provas pelo Fisco da falta de recolhimento do ICMS. Ocorre que a infração é comprovada pela manutenção no passivo de obrigações já pagas, fato esse não contestado, o que autoriza a presunção legal prevista no art. 4º, parágrafo 4º, da Lei nº 7.014/96, de ocorrência de saídas anteriores tributadas.*

*Diante disso, opino pelo não provimento do Recurso.*

O PAF foi encaminhado, novamente, à PGE/PROFIS para que fosse emitido Parecer jurídico sobre a preliminar de decadência suscitada pelo recorrente à luz da Decisão contida na Súmula nº 08, do STF (fl. 954).

O processo foi encaminhado à procuradora assistente da NCA/PROFIS/PGE que o encaminhou ao Gabinete do Procurador Geral do Estado. Este, diante do fato de que a proposta de revisão do entendimento suscitado no Parecer PA-CMG-92-2009 não foi acolhida, despacha no sentido de que *“devem os processos então sobrestados ser analisados de acordo com o entendimento anteriormente adotado pela PROFIS.”* (fls. 957/958).

A nobre procuradora Dra. Maria José Coelho Lins de A. Sento-Sé apresenta o seguinte opinativo conclusivo (fls. 959/960): *A lei estadual, no seu art. 107 do COTEB, em conformidade com a previsão do parágrafo 4º do art. 150 do CTN, prevê o início do prazo decadencial como sendo o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador. Portanto, o prazo decadencial em relação aos fatos geradores de 2002 teve início em primeiro de janeiro de 2003. Contando-se cinco anos de primeiro de janeiro de 2003, vemos que a autuação que foi lavrada em 20/12/2007, com ciência do sujeito passivo em 28.12.2007, ocorreu dentro do prazo legal, devendo ser afastada a ocorrência de decadência. Ante as considerações acima expedidas, ratifico o Parecer de fls. 950/951, opinando pelo improvimento do Recurso voluntário.*

## VOTO

O recorrente apresenta preliminar de nulidade do Auto de Infração. Porém, as razões que expõe somente se referem à infração 3 (manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes), o que limita tal arguição não ao lançamento fiscal como um todo, mas sim a referida infração. E, como as questões de nulidades arguidas se confundem com o mérito da autuação em relação a essa infração, para melhor acerto na condução do processo, as aprecio após me posicionar quanto à preliminar de mérito em relação à decadência dos fatos relativo à infração 1 para todo o período anterior a 20/12/2002.

A tese esposada pela empresa é que a regra a ser seguida encontra-se determinada no art. 150, § 4º, do CTN, já que, como a infração 1 decorreu de recolhimento a menor do ICMS, em razão da utilização indevida do benefício da redução da base de cálculo, houve pagamento antecipado do imposto.

Primeiramente, resalto de que, quando da edição da Súmula Vinculante nº 08 do STF, este fato gerou controvérsias no âmbito deste Conselho de Fazenda, que, e de ofício, provocou a Procuradoria Estadual para que este Órgão Jurídico se pronunciasse acerca da contagem inicial do prazo de decadência relativo ao ICMS. Os PAF's restaram sobrestados, inclusive o presente.

A Procuradoria Geral do Estado, após detida análise do quanto esposado na citada Súmula do STF e em relação ao ICMS neste Estado, opina de que os processos, então sobrestados, deveriam ser analisados de acordo com o entendimento anteriormente adotado pela PGE/PROFIS, e, por consequência, por este Colegiado, o que ora faço, afastando, desta maneira, toda questão relativa aos prazos decadenciais porventura existentes e mantendo o posicionamento já reiterado por este Conselho de Fazenda.

Isto posto, não podemos desconsiderar a interpretação sistemática da norma disposta no art. 150, § 4º, do CTN e sua interação com o que dispõe o seu art. 173, I. A incidência da regra do art. 150 e seu § 4º pressupõe as situações em que o sujeito passivo lança o valor do imposto ou antecipa o pagamento. No presente caso, a empresa não lançou e nem recolheu o valor do imposto ora exigido. Sendo assim, não se pode falar em lançamento por homologação, já que o pagamento do tributo exigido não foi antecipado. Foi ele lançado de ofício. Neste caso deverá ser observado o disposto no artigo 173, I do CTN, repetido pela Lei nº 3.956/81 (COTEB-BA) no seu art. 107-A, bem como, aquelas determinações expressas no caput do art. 108-B do citado COTEB. O exercício é o de 2002. Aqui, o prazo que tem o fisco começa a contar a partir de 01/01/03 e encerra em 31/12/2008, tendo o Auto de Infração sido lavrado em 20/12/2007 e o contribuinte notificado da fiscalização em 28/12/2007.

Por fim, sendo tal matéria já sedimentada na jurisprudência deste CONSEF, permito-me transcrever, novamente, o voto vencedor da Cons. Sandra Urânia Silva Andrade, proferido no

Acórdão nº 0130-11/11 da 1ª CJF que, entendo, abrangar todos os aspectos ora postos no presente 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:*

“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.” Grifos nossos

*Do exposto, como o Auto de Infração foi lavrado em 01/07/2009, e se reporta a fatos geradores ocorridos no exercício de 2004, tinha a Fazenda Pública prazo até 01/01/2010 para efetuar o referido lançamento.*

*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.*

Em vista de tudo acima externado, o entendimento externado pelo recorrente a respeito da contagem dos prazos decadenciais não pode ser acolhido para desconstituir a ação fiscal até a data de 20/12/2002.

Isto posto, a respeito das nulidades arguidas e referentes, exclusivamente à infração 3, diz o recorrente, sucintamente, que a JJF não agiu com acerto ao afastar este mesmo argumento de nulidade arguido na sua inicial sob o manto de que houve omissão na escrita da empresa em relação aos pagamentos feitos aos fornecedores. Entende que, para o fisco saber se houve, ou não, esta omissão e se ela acarretou prejuízo ao Fisco Estadual, a auditoria correta seria de levantamento quantitativo dos estoques e não presumir que erros contábeis na baixa de títulos já pagos são sinônimos de sonegação, inclusive erro impossível para produção de prova negativa, que caminha em descompasso aos princípios constitucionais do devido processo legal e da ampla defesa. Resalta que no processo não existem cópias de livros fiscais ou qualquer outro documento, em um levantamento que comprovem a ocorrência dos fatos descritos na infração 03, dificultando o exercício do direito de defesa plena, bem como tornando desprovido de embasamento fático o Auto de Infração guerreado. Diz ainda, que o fisco estadual não informou porque não aceitou os inúmeros documentos comprobatórios apresentados em completo desrespeito as determinações do art. 28, § 4º, II, do RPAF/BA. Entende que a nulidade arguida encontra-se determinada no art. 18, I, do RPAF/BA.

O centro nuclear de um passivo fictício ou inexistente é o descompasso (temporal e valorativo) entre a subtração de receitas operacionais e o reconhecimento dos gastos a título de custos ou despesas. Em outras palavras, a escrituração de obrigações anteriormente pagas, fica, na contabilidade, no aguardo de uma melhor disponibilidade de caixa da empresa. Esta situação



indica que as obrigações foram pagas à margem da oficialidade, com receitas ocultadas da tributação.

Assim, o termo passivo fictício ou inexistente caracteriza-se como liquidação “não baixada” oriunda de ingressos de numerários cuja origem não foi declarada pelo contribuinte.

Desta maneira, havendo a figura do passivo fictício na contabilidade do contribuinte, o fisco encontra-se autorizado a presumir que o montante do passivo fictício ou inexistente é consequência de uma omissão do registro de receita advindas de vendas de mercadorias tributadas. E tudo conforme determina o art. 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96, que tem por finalidade lançar imposto incidente na saída das mercadorias, que, no caso, se deu anteriormente, permitindo que o sujeito passivo obtivesse Recurso para realizar aquisições não registradas. Esta é uma das poucas situações que a lei inverte o ônus da prova, cabendo ao sujeito passivo provar que não houve a ocorrência dos fatos elencados pela lei.

Com tais colocações, passo a apreciar os argumentos trazidos pelo recorrente:

1. Se, como afirma o recorrente, houve erros contábeis na sua empresa, esta é situação que caberia a empresa consertar, ajustar e provar. Erros, de fato, não são sinônimos de sonegação, mas eles devem ser provados. Lembro, apenas, que os exercícios são de 2002 e 2003, o Auto de Infração foi lavrado em 2007 e que a situação não somente afeta a exigência do ICMS, mas, também, a receita da União, já que a Conta do Passivo de Fornecedores consta das informações apresentadas pela empresa ao órgão federal fazendário e que a presunção legal admite prova em contrário.
2. O entendimento do recorrente de que o fisco estadual não poderia utilizar-se de uma auditoria contábil, somente de um levantamento quantitativo dos estoques de mercadorias para detectar omissão do ICMS é de cunho pessoal, nada afetando a Decisão da presente lide, nem, tampouco, todas as auditorias contábeis, legais, levadas a efeito para se constatar a falta de recolhimento do imposto estadual.
3. As provas em contrário que devem apresentar o contribuinte estão determinadas na lei. Em assim sendo, tal discussão em foro administrativo fiscal não tem cabimento. Não existiu no presente processo qualquer afronta ao devido processo legal e à ampla defesa.
4. Cópias de livros fiscais não são necessárias para a auditoria realizada, embora cópia do Livro Registro de Apuração do ICMS esteja apensada aos autos (fls. 415/581). E afirmativa inverídica não existir documentos ou levantamento que comprovem a ocorrência dos fatos descritos na infração 3. Os levantamentos fiscais e documentos que a embasaram estão nos autos às fls. 82/414, inclusive com cópia dos balancetes dos dois exercícios. O Sr. Renildo de Almeida, contador do recorrente, e quem recebeu o Auto de Infração, atestou que em 28/12/2007 recebeu os anexos do lançamento fiscal (fl. 11), não sendo, inclusive, necessário que o autuante forneça cópias dos livros e documentos pertencentes à empresa ora autuada. Em assim sendo, sem qualquer propósito se alegar dificuldades para exercer direito de defesa plena, bem como, encontrar-se o lançamento fiscal desprovido de embasamento fático.
5. Também não tem pertinência a afirmativa de que o fisco estadual não informou porque não aceitou os inúmeros documentos comprobatórios apresentados em completo desrespeito às determinações do art. 28, § 4º, II, do RPAF/BA. Em primeiro, as determinações do referido diploma legal tratam da obrigação que tem a fiscalização de apresentar demonstrativos e levantamentos, se houver, e das provas necessárias à demonstração do fato arguido, nada tendo em comum com o argumento exposto. E, quanto à documentação apresentada pela empresa quando de sua inicial, a JJF solicitou que o autuante a analisasse, o que, inclusive, acarretou diminuição do valor a ser exigido. No mais, com o Recurso Voluntário, nada mais foi trazido aos autos.

Em vista do exposto, nenhum argumento trazido pelo recorrente se encontra inserido nas determinações do art. 18, do RPAF/BA, especialmente no seu inciso I.

O recorrente apresenta pedido de diligência para comprovar suas razões de defesa. Estende tal pedido a todas as infrações que foram impugnadas. Neste sentido, a rejeito com base nas determinações contidas no art. 147, I, “a” e “b”, do RPAF/BA.

Afastadas as nulidades da infração 3 apresentadas pelo recorrente e rejeitado o pedido de diligência, enfrento os argumentos de mérito abordados. Em relação a lançamentos em duplicidade ou feitos com o nome incorreto do fornecedor ou receitas que já haviam sido objeto de autuação anterior (Auto de Infração nº 001101.2381/05-0 – fls. 632/653), principalmente no que se referem aos pagamentos às empresas Torre Empreendimentos Rural e Construção LTDA., além de serviços funerários contratados, todos estes argumentos foram analisados e, acertadamente ajustados ou rejeitados pela JJF, não havendo qualquer menosprezo à verdade material dos fatos. Inclusive, embora o autuante, posteriormente, quando analisou a infração não tenha excluído o valor concernente ao fornecedor Luz Serviços Funerários, incluído no citado Auto de Infração, a JJF o fez, já que guardava perfeita correspondência com os dados consignados nesta autuação e se referem à Duplicata de nº 1.852. Em assim sendo, os erros da contabilidade de que foram, efetivamente, comprovados foram excluídos da autuação.

Se acaso, notas fiscais de remessa de maquinário para conserto foram lançadas, pela própria empresa, na sua conta de Passivo de Fornecedores, esta é situação de deve provar, pois de grave consequência, já que operação não se caracterizada como de qualquer despesa. Relembro que a autuação teve por base o passivo (obrigações não liquidadas) apresentado pelo recorrente. E, nesta esteira, a argumentação do recorrente de que uma saída física de uma mercadoria não é fato gerador de imposto, é, simplesmente, argumento procrastinatório que não tem qualquer sentido aqui se discutir.

O argumento em relação às notas fiscais referentes a mercadorias devolvidas, baixadas na Conta Fornecedores do livro Razão, ou a não consideração de descontos concedidos pelos fornecedores, são argumentos sem qualquer valia. Mais uma vez repisa-se que a autuação diz respeito a lançamento contábil realizado no passivo da “Conta Fornecedor”. Observa-se não caber ao fisco ajustar, e sem obedecer a todas as determinações legais, os livros contábeis da empresa, cujos ajustem repercutirão em todo o universo tributário do contribuinte.

Diante de tudo exposto, a Decisão recorrida a respeito da infração 3 é mantida.

Atenho-me, neste momento, às infrações 1 e 2.

Na infração 1, o recorrente é acusado de ter recolhido a menos ICMS em razão de utilização indevida da redução da base de cálculo, nos exercícios de 2002, 2003, 2004, 2005 e janeiro a maio e julho a dezembro de 2006. Na descrição da infração constam consignados que a empresa aplicou indevidamente a redução da base de cálculo nas saídas internas de bloco, areia de brita e pó de pedra, produtos (art. 82, III do RICMS/BA), além de ter promovido saídas interestaduais destes e de outros produtos, quando o benefício contempla apenas as saídas internas.

O autuante quando da elaboração dos levantamentos fiscais indicou todas as mercadorias com as respectivas notas fiscais, datas, base de cálculo devida, base de cálculo aplicada e a diferença apurada. Estes levantamentos foram feitos separadamente para cada exercício e por CFOP's, ou seja, saídas internas com redução indevida de base de cálculo e saídas interestaduais com redução de base de cálculo (fls. 15/80). Apresentou, em seguida, levantamento sintético da infração apurada, conforme demonstrativo de fls. 12/13.

O recorrente impugna conjuntamente as infrações 1 e 2 entendendo que, ao provar o direito ao benefício glosado na infração 1, automaticamente restaria afastada a incidência da infração 2. Este é entendimento equivocado. Esta infração trata da não-incidência de um benefício fiscal e a infração 2 de estorno de crédito proporcional à redução efetivamente devida e realizada pelo próprio recorrente no seu RAICMS e cujo levantamento se refere, apenas, ao exercício de 2006. Ou seja, a infração 2, diz respeito à outra irregularidade, que consistiu no estorno do crédito do imposto em valores inferiores aos devidos.

O recorrente alega que, embora as determinações do art. 82, III, do RICMS conceda o benefício fiscal às saídas dos produtos “pedra britada e de mão” e que a autuação teve por base as saídas de bloco, areia de brita e pó de pedra, a questão somente se centrava nas nomenclaturas utilizadas, já que todos os produtos se tratam, a rigor, do mesmo composto mineral, cuja diferença somente se dar por uma questão técnica, que recai sobre a dimensão da rocha. Precisamente: a distinção destes produtos se dá apenas na peneira do produto, que separa e classifica a rocha de acordo com suas dimensões. Assim, se não houvesse alargamento, embora em seguida negue tal afirmativa dizendo que a simples diferença na “peneira” do material não pode ser capaz de desvirtuar a sua natureza química ou comprometer a sua destinação, do conceito dos produtos indicados no benefício fiscal, seria ele aleatório. Afora que o mesmo foi concedido para estimular a construção civil, fato que permitia concluir que, se o objetivo do legislador era estimular esse setor, todas as versões deste mesmo produto merecem ser albergadas pelo benefício fiscal.

O Estado, diante de circunstâncias e interesses da sua comunidade, pode particularizar segmentos econômicos. Desta forma, busca, por meios de suas políticas tributárias, fomentar a economia. Assim, o incentivo/benefício fiscal é um regime especial de tributação que envolve uma vantagem ou simplesmente um desagravamento fiscal perante o regime normal. Entretanto, fica ele condicionado ao cumprimento da norma estabelecida, que deve ser interpretada literalmente, pois, no caso, ela deve proteger o ente tributante para que tais incentivos não sejam ampliados, descaracterizando a sua finalidade e onerando o Estado. E esta situação resta expressamente especificada no art. 111, II, do Código Tributário Nacional – CTN. Em assim sendo, não são características intrínsecas de determinado produto ou mesmo a sua natureza química, ou se o benefício objetivou o fomento à construção civil, de maneira geral como intui o recorrente, que possuem o condão de alargar os produtos listados textualmente no benefício fiscal ora em lide.

Além do mais, o recorrente ainda alargou, por sua própria vontade, um benefício fiscal restrito ao âmbito deste Estado para promover saídas interestaduais.

E, para melhor esclarecer os fatos, transcrevo as determinações do art. 82, III, do RICMS/BA, modificada pelas Alterações n<sup>os</sup> 122, 130 e 132 (Decretos n<sup>os</sup> 11656/09, 11923/10 e 11982/10, respectivamente, para prorrogação do prazo de vigência do benefício):

*Art. 82. É reduzida a base de cálculo das operações com minerais:*

*[...]*

*III - até 31/12/12, nas saídas internas de pedra britada e de mão, calculando-se a redução em 33,33% (trinta e três inteiros e trinta e três centésimos por cento) (Convs. ICMS 13/94).*

Diante de tudo exposto, o recorrente pode utilizar do benefício fiscal tão-somente para as operações internas de saídas que realizar e, tão-somente, para os produtos pedra britada e de mão, não podendo aplicar o benefício a qualquer outro produto advindo de sua atividade exercida, o que me leva a manter a infração ora recorrida e como decidida pela JJF.

Na infração 2, o recorrente é acusado de ter estornado crédito fiscal de forma incorreta às entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente a parte proporcional da redução. A autuação teve por base os valores consignados no livro Registro de Apuração do ICMS – RAICMS. O autuante demonstra de maneira bastante clara como encontrou os valores, mês a mês, nos meses do exercício de 2006.

Quanto à alegação da empresa que as infrações 1 e 2 possuem a mesma natureza, como já dito, é posição equivocada. Na realidade, como bem disse a JJF, a imposição fiscal se originou da apuração incorreta por parte do contribuinte da parcela do crédito fiscal do ICMS a estornar em montante proporcional à redução da base de cálculo, representado pela comparação entre as saídas com redução e as saídas internas totais realizadas pelo estabelecimento.

Em assim sendo, sendo as infrações 1 e 2 de diversa natureza, não há que se alegar, como feito, de que com a cassação do benefício (infração 1), a empresa teria se apropriado corretamente do crédito, pois não lhe subsistiria benefício.

Em vista do exposto, mantenho a Decisão recorrida.

O recorrente ainda solicita a correção da multa aplicada por entender de caráter nitidamente confiscatório. Com relação ao caráter das multas aplicadas, ressalto que é vedado a este CONSEF a competência de sua discussão, ao teor do art. 167, do RPAF/BA. No mais, elas estão previstas no art. 42, da Lei nº 7.014/96.

Em vista do exposto voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário interposto, mantendo integralmente a Decisão recorrida.

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

Em que pese o brilhante voto da ilustre Conselheira Relatora Mônica Roters, me permito divergir no que tange, tão-somente, à matéria de ordem pública relativa à decadência dos créditos tributários lançados na autuação e inerentes às infrações 1 e 3.

Em consonância com outros votos de minha lavra sobre a referida matéria, entendo que a decadência, de fato, se configura no caso em apreço, ou seja, decorreram-se mais de 05 anos entre a data da lavratura do lançamento de ofício, que se deu em 20/12/2007 e a data da ocorrência dos fatos geradores ocorridas antes de 20/12/2002, relativos às infrações 1 e 3. Ressaltando-se que nenhum crédito lançado na infração 2 estaria atingido pela decadência, por terem menos de 5 anos entre a data do fato gerador e a data da lavratura da autuação.

Antes de mais nada, verifico que se trata de matéria controversa, ainda não pacificada neste egrégio CONSEF, nem na PGE/PROFIS. O próprio despacho do Procurador Geral da PGE, Dr. Rui Moraes Cruz, traz à baila esta controvérsia e a busca de um novo entendimento sobre a matéria.

Compulsando a matéria em tela através de apurada pesquisa jurídica, chego ao entendimento que o lançamento de ofício de crédito de ICMS atinente aos fatos geradores estão atingidos pela decadência à luz da Súmula Vinculante nº 8 do Supremo Tribunal Federal. Por conseguinte, entendo que é insubsistente o lançamento acima citado.

Por sua vez, 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 inconteste e claro pronunciamento, resta claro e justo 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. (grifo meu)

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.

Entendo que para esclarecer essa discussão, é fundamental se proceder 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, ou seja, não pode ater-se a uma interpretação literal do disposto no §4º e conceder uma permissão aos legisladores infraconstitucionais, pois, tal atitude está 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 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, fica evidente 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.

Contudo, cumpre-me, antes de concluir o entendimento da inteligência da SV. 08, fazer breves comentários em relação à Resposta da Consulta sobre o Procedimento de Uniformização de Orientação Jurídica, elaborada pela PGE/PROFIS, da 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.

Reitero que merece acolhida a valiosa manifestação, exarada em diversos processos administrativos fiscais apreciados neste e. CONSEF, pelo Procurador Geral do Estado, Dr. Rui Moraes Cruz, acerca da necessidade de alteração do Código Tributário do Estado da Bahia (COTEB) para afastar divergências entre este e o Código Tributário Nacional.

Ora, é de meridiana clareza que se há necessidade de alteração, significa que tal norma jurídica 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.

Nessa seara, cumpre-me assinalar 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, quicá 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, 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, cinco 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 se sabe, 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.

Antes de mais nada, 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”*

Em seguida, é salutar 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 05 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador.

Trazendo à baila a decisão do Agravo Regimental no Recurso Especial 117291 do Rio Grande do Sul, de relatoria do Ministro Benedito Gonçalves, fica por demais evidenciado 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)”*

Em face 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 é aquele previsto no art. 150, §4º do CTN, ou seja, 5 anos após o dia de ocorrência do fato gerador.

Por tudo do quanto acima exposto, voto para julgar pela DECADÊNCIA do lançamento de ofício relativo às infrações 1 e 3, cujos fatos geradores têm mais de 5 anos em relação à data da lavratura do Auto de Infração, em epígrafe, nos termos já expostos neste voto. Afora esta matéria decadencial em foco, me alinho em todos os demais posicionamentos da Conselheira Relatora.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria quanto à preliminar de decadência, com voto de qualidade do presidente, e por unanimidade quanto ao mérito, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **087461.0104/07-6**, lavrado contra **MINERCON – MINERAÇÃO E CONSTRUÇÕES LTDA. (PEDREIRAS BAHIA)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$156.853,50**, acrescido das multas de 60% sobre R\$118.704,79 e 70% sobre R\$38.148,71, previstas nos incisos II, “a”, VII, “b” e III, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

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

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

Sala das Sessões do CONSEF 18 de abril de 2012.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

MÔNICA MARIA ROTERS – RELATORA

CARLOS HENRIQUE JORGE GANTOIS – VOTO DIVERGENTE  
(Quanto à preliminar de decadência)

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO-SÉ - REPR. DA PGE/PROFIS