

**PROCESSO** - A. I. Nº 206826.0043/06-0  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e SUZANO PAPEL E CELULOSE S/A.  
**RECORRIDOS** - SUZANO PAPEL E CELULOSE S/A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO– Acórdão 2ª JJF nº 0309-02/07  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 22/11/2012

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0322-12/12

**EMENTA:** ICMS. 1. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. OPERAÇÃO TRIBUTÁVEL DECLARADA COMO NÃO TRIBUTÁVEL. Infração não caracterizada. 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. FALTA DE ESTORNO. INSUMOS ADQUIRIDOS E APLICADOS EM PRODUTOS COM SAÍDAS SEM TRIBUTAÇÃO. Infração caracterizada. 2. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. SAÍDAS E ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Após diligências saneadoras, houve diminuição do valor do ICMS exigido. Rejeitada a preliminar de decadência. Decisão por maioria. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Recurso Voluntário **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão por maioria quanto à infração 2.

## RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso de Ofício em razão da Decisão proferida através do Acórdão nº 0188-01/11 ter desonerado o sujeito passivo de parte do débito a ele imputado, consoante determina o art. 169, I, “a”, do RPAF/BA, e de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte inconformado com a referida Decisão, com base no art. 169, I, “b”, do citado regulamento.

O Auto de Infração, lavrado em 18/12/2006, exige ICMS no valor histórico de R\$151.521,94, em decorrência das seguintes infrações:

*1- Deixou de recolher ICMS no montante de R\$92.817,80, em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas;*

*2- Deixou de efetuar o estorno de crédito fiscal do ICMS no valor de R\$19.375,76, relativo a mercadorias entradas no estabelecimento com utilização de crédito fiscal e que, posteriormente, foram objeto de saídas com não incidência.*

*3- Falta de recolhimento do ICMS, no valor R\$17.291,33, constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a das operações de entradas – com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos de tais entradas com Recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, fato ocorrido no exercício de 2001.*

*4- Falta de recolhimento do ICMS, no valor R\$22.037,05, relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de contabilização de entradas de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado (2002), levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário, ou seja, o das saídas tributáveis.*

Fazem parte do Recurso Voluntário as infrações 2, 3 e 4 e do Recurso de Ofício as infrações 1, 3 e 4.

Após ouvidas das partes envolvidas na lide e de diligência saneadora, a JJF decide pela procedência parcial da autuação, após rejeitar as arguições de nulidade e a preliminar de decadência arguida, nos seguintes termos:

“[...]”

*Na Infração 01 é imputada ao autuado a falta de recolhimento do ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas.*

*Em sua peça defensiva o autuado frisa que a responsabilidade pelo desrespeito à destinação é atribuída, expressamente, à pessoa que, tendo recebido o papel imune, não lhe der a finalidade constitucional, jamais ao vendedor do papel que não pode fiscalizar o destino e que apenas cumpre as normas de controle e de acompanhamento definidas na Instrução Normativa 71/01, albergada pela legislação da Bahia. Argumenta que a legislação aplicável é o Decreto nº 8.375, de 22 de novembro de 2002, onde o Estado da Bahia acolheu os princípios da Instrução Normativa Federal 71/01, regulamentando o Decreto-Lei 1.593/77, colocando um ponto final no assunto da venda de imunes e acabando com a festa de responsabilizar o fabricante do papel por supostos desvios, ele fabricante que é o principal prejudicado com tais supostos desvios, como consta do item 2.3, transcrevendo o § 2º que foi acrescentado ao artigo 6º, pela Alteração 36, decreto nº 8.375/02. Portanto, o distribuidor de imunes, bem assim qualquer adquirente, portador do registro especial, como é o caso em exame, estabelece o vínculo da destinação do produto, sob controle Federal, devidamente informatizado, conforme Instrução Normativa.*

*Ressalto que o Estado da Bahia sobre o assunto, promoveu uma alteração no RICMS, em 20/11/2002, através do Decreto nº 8.375, que acrescentou ao seu art. 6º, o parágrafo 2º, com a seguinte redação:*

*“§2º - A não incidência do ICMS na operação com papel destinado a impressão de livros, jornais e periódicos dependerá, ainda, de que os fabricantes, os distribuidores, os importadores, as empresas jornalísticas, as editoras e gráficas, envolvidos na operação, possuam registro especial na Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda, instituído pelo artigo 1º do Decreto-Lei nº 1593, de 21/12/1977, e que, na nota fiscal que acobertar o transporte da mercadoria, haja referência ao Ato Declaratório Executivo da Receita Federal que concedeu o referido registro especial.”*

*Assim, a legislação existente sobre o tema, a nível Federal o Decreto-Lei nº 1593, de 21/12/1977 e, posteriormente, o RCIMS com a alteração introduzida pelo Decreto nº 8.375/02, estabelecem que a responsabilidade por eventual desrespeito à destinação é atribuída à pessoa que, tendo recebido o papel imune, não lhe der a finalidade constitucional, jamais ao vendedor do papel que pode não fiscalizar o destino do mesmo. Entretanto, condiciona, que na nota fiscal que acobertar o transporte da mercadoria, haja referência ao Ato Declaratório Executivo da Receita Federal que concedeu o referido registro especial. Independentemente de ser o destinatário fabricantes, os distribuidores, os importadores, as empresas jornalísticas, as editoras e gráficas.*

*A Instrução Normativa SRF nº 71, de 24 agosto de 2001, dispõe sobre registro especial para estabelecimentos que realizem operações com papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, e institui a Declaração Especial de Informações Relativas ao Controle de Papel Imune (DIF-Papel Imune), em seu artigo 1º estabelece que:*

*“Art. 1º Os fabricantes, os distribuidores, os importadores, as empresas jornalísticas ou editoras e as gráficas que realizarem operações com papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos estão obrigados à inscrição no registro especial instituído pelo art. 1º do Decreto-lei nº 1.593, de 21 de dezembro de 1977, não podendo promover o despacho aduaneiro, a aquisição, a utilização ou a comercialização do referido papel sem prévia satisfação dessa exigência.*

*§ 1º A concessão do registro especial dar-se-á por estabelecimento, de acordo com a atividade desenvolvida, e será específico para:*

*I - fabricante de papel (FP);*

*II - usuário - empresa jornalística ou editora que explore a indústria de livro, jornal ou periódicos (UP);*

*III - importador (IP);*

*IV - distribuidor (DP); e*

*V- gráfica – impressor de livros jornais e periódicos, que recebe papel de terceiros ou o adquire com imunidade tributária (GP). (Redação dada pela IN SRF 101, de 21/12/2001).”*

*Portanto, basta ao industrial ou distribuidor exigir do adquirente o respectivo Regime Especial, procedimento que foi atendido pelo autuado, o qual relacionou os adquirentes e os regimes concedidos, os quais não foram contestados pelo preposto fiscal.*

*De igual modo, a jurisprudência deste Conselho de Fazenda é no sentido de atribuir a responsabilidade ao adquirente, conforme Acórdão JJF Nº 0303-04/03 prolatado pela 4ª Junta de Julgamento Fiscal, Decisão que foi mantida pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, mediante Acórdão CJF Nº 0555-11/03, ao julgar Auto de Infração lavrado anteriormente contra o autuado, embora com a antiga razão social, à época denominado Bahia Sul Celulose S/A.*

*Logo, entendo que a infração em tela é insubsistente.*

*Na infração 02, é imputado ao autuado o fato de ter deixado de efetuar o estorno de crédito fiscal do ICMS, relativo a mercadorias entradas no estabelecimento com utilização de crédito fiscal e que, posteriormente, foram objeto de saídas com não incidência.*

**“4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL  
ACÓRDÃO JJF Nº 0303-04/03**

**[...]**

**VOTO**

*Decisão que foi mantida no julgamento da Câmara, conforme abaixo:*

**“PROCESSO - A.I. Nº 269274.1101/02-6**

**RECORRENTES - BAHIA SUL CELULOSE S/A e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL**

**RECORRIDOS - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e BAHIA SUL CELULOSE S/A**

**RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO - Acórdão 4ª JJF nº 0303-04/03**

**ORIGEM - INFAZ TEIXEIRA DE FREITAS**

**INTERNET - 07/11/2003**

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF Nº 0555-11/03**

**EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. ... b) FALTA DE ESTORNO. b-1. .... b-2. INSUMOS ADQUIRIDOS E APLICADOS EM PRODUTOS COM SAÍDAS SEM TRIBUTAÇÃO. ....**  
*Infrações caracterizadas no tocante aos itens ..., b-2, ....”*

*Em relação ao argumento defensivo de que a Lei Complementar nº 120, de 29 de dezembro de 2005, alterou dispositivos de Lei Complementar nº 87/96, no caso em tela, o § 2º do artigo 21, e deve ser observado em decorrência do princípio da não-cumulatividade, entendo que tal alteração não pode ser aplicada ao período autuado.*

*O período autuado refere-se a alguns meses dos exercícios de 2001, 2002 e 2003.*

*Neste período a redação do § 2º do artigo 21 da Lei Complementar nº 87/96, determinada que somente não se estornam créditos referentes a mercadorias e serviços que venham a ser objeto de operações ou prestações destinadas ao exterior. Portanto, no período objeto da presente lide somente existia previsão para manutenção do crédito quando o serviço ou mercadoria fossem destinados ao exterior, o que não é o caso das operações autuadas, pois tratam-se de vendas de papel para o mercado nacional.*

*A redação atual do § 2º do art. 21 foi dada pela LC nº 120, de 29/12/05, DOU 30/12/05, efeitos a partir de 01/01/06, a qual determina que:*

**“§ 2º Não se estornam créditos referentes a mercadorias e serviços que venham a ser objeto de operações ou prestações destinadas ao exterior ou de operações com o papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos.”**

*Assim, entendo que não houve nenhuma afronta ao princípio da não cumulatividade, uma vez que trata-se de uma previsão constante da Lei Complementar, estando caracterizada a Infração 02.*

*Na infração 03 é imputado ao autuado a falta de recolhimento do ICMS, relativo a omissão, constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a das operações de entrada – com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos de tais entradas com Recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, fato ocorrido no exercício de 2001.*

*Na infração 04 é imputado ao autuado a falta de recolhimento do ICMS, relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de contabilização de entradas de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado (2002), levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário, ou seja, o das saídas tributáveis.*

*Em sua peça defensiva o autuado apontou diversos erros consignados no levantamento fiscal.*

*Na informação fiscal, o autuante acolheu alguns dos argumentos defensivos, tendo refeito os levantamentos, resultando da redução dos valores exigidos nas infrações.*

*Na infração 03 (exercício de 2001) o valor reclamado foi reduzido de R\$17.291,33 para R\$17.286,38, folha 720.*

*Já a infração 04 (exercício 2002) foi reduzida de R\$ 22.037,05 para R\$21.641,07, folha 725.*

*Entretanto, após receber os novos demonstrativos, conforme determinado pela diligência, o atuado em nova manifestação defensiva, não acatou os novos valores apurados pelo autuante durante a informação fiscal.*

*A defesa alega que o autuante não considerou suas alegações em relação aos produtos de códigos: EP90U3006, FCN1153001; FCN0903001; FCN0803001; FCN1153001; RF21153003; CN0803001; REP75E3014 e FCN0903001.*

*Em relação ao Produto de Código: REP90U3006 – Exercício de 2001 - Este item do levantamento foi apontado pela defesa como uns dos exemplos dos erros havidos no lançamento, porém, o autuante optou por não contemplar o demonstrativo do atuado alegando ter utilizado o fato de conversão por ele informado. Diz que não se justifica deixar de considerar os quantitativos reais lançados nas notas fiscais de saída (já em KG), optando por utilizar-se de saída ajustada em razão de ter sido o atuado a fornecer os fatores de conversão (de pacote para kg). Uma simples análise nos documentos anexados confirma não haverem as divergências apontadas (Anexo 05).*

*Como bem destacou o autuante, em sua última informação fiscal, o fator de correção foi utilizado para transformar algumas entradas, informada erroneamente pelo atuado no seu Arquivo Magnético, que divergiam das saídas informadas também no seu Arquivo Magnético quanto à unidade. O primeiro fator utilizado consta duas casas decimais e posteriormente foi detectado que as notas fiscais vinham com três casas decimais o que estavam gerando algumas diferenças pequenas. O demonstrativo foi refeito, corrigindo a irregularidade, com base nas informações do próprio atuado.*

*Logo, entendo que o argumento defensivo não pode prevalecer, uma vez que os dados relativos a conversão foram informado pelo próprio atuado, sendo devido o imposto referente ao referido produto.*

*Quanto aos Produtos de Códigos: FCN1153001; FCN0903001 e FCN0803001 – Exercício de 2001 – alega o atuado que a diferença apontada pelo autuante em seu demonstrativo para estes produtos, respectivamente de 2.914kg, 24.256kg e 20.272kg referem-se a notas fiscais emitidas em 26/12/2001 pela filial de São Paulo com destino ao atuado (Anexo 06). Por uma questão de sistema (vinculado), tanto a baixa no estoque da remetente como a entrada no estoque da filial de destino (atuado) se deu na data da emissão da nota de saída, portanto, ainda no exercício de 2001, porém o crédito referente, assim como os demais lançamentos fiscais se processaram quando da efetiva chegada do produto ao seu destino, no exercício seguinte, em 02/01/2002. Em 2002, para os mesmos itens, considera a diferença cobrada no ano anterior como estoque inicial para atribuir suposta omissão de saídas nas mesmas quantidades.*

*Os argumentos defensivos acima devem ser acolhidos, uma vez que o atuado comprovou mediante notas fiscais e fichas de controle de estoques suas alegações, devendo ser excluídos das atuações consignadas nas infrações 03 (exercício de 2001) e da infração 04 (exercício de 2002) os valores correspondentes ao ICMS exigidos dos referidos produtos, conforme abaixo:*

*Infração 03 (exercício de 2001):*

- FCN1153001 - ICMS a ser excluído R\$ 542,00;*
- FCN0903001 - ICMS a ser excluído R\$ 4.500,38;*
- FCN0803001 - ICMS a ser excluído R\$ 5.704,00;*
- TOTAL A SER EXCLUÍDO EM 2001 R\$ 10.746,38.*

*Infração 04 (exercício 2002):*

- FCN1153001 - ICMS a ser excluído R\$ 760,55*
- FCN0903001 - ICMS a ser excluído R\$ 5.672,63*
- FCN0803001 - ICMS a ser excluído R\$ 6.872,21.*
- TOTAL A SER EXCLUÍDO EM 2002 R\$ 13.305,39.*

*Em relação aos Produtos de Códigos: RF21153003 e REP75E3014, constata-se que as quantidades são diferente. No exercício de 2001 as diferenças apuradas foram, respectivamente de 4.371 ton e 22540 kg, enquanto que no exercício de 2002 foram, respectivamente de 4.038 ton e 11.697 kg. Portanto, não houve a coincidência das quantidades das diferenças apuradas, razão pela devem ser mantidas nas infrações 03 e 04.*

*Assim, as infrações 03 e 04 restaram caracterizadas nos valores abaixo:*

*Infração 03, parcialmente procedente no valor de R\$ 6.540,00, correspondente ao valor apurado pelo autuante à folha 720 R\$ 17.286,38, deduzido do valor de R\$ 10.746,38, excluído da infração conforme acima demonstrado.*

*Infração 04, parcialmente procedente no valor de R\$ 8.335,68, correspondente ao valor apurado pelo autuante à folha 725 R\$ 21.641,07, deduzido do valor de R\$ 13.305,39, excluído da infração conforme acima demonstrado.*

[...]

*Pelo acima exposto, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, conforme abaixo:*

Houve interposição do Recurso de Ofício.

Inconformado com a Decisão, a empresa interpõe Recurso Voluntário (fls. 1321/1337). Noticiando a respeito da Decisão recorrida, passa a rebater a infração 2. Observa, inicialmente, que as saídas, objeto da autuação, não estão amparadas por mera isenção ou não incidência do tributo, mas, sim, pela imunidade.

Em seguida, tece comentário sobre os conceitos da não incidência e da imunidade, constante na Constituição Federal, citando os arts 150 e 155 da Carta Magna e doutrina. Em seu entendimento, se a Constituição Federal colocou as operações imunes fora da competência impositiva do legislador ordinário, é possível concluir que este não poderá instituir, via regramento infraconstitucional, tanto a anulação quanto a manutenção dos créditos em comento, na medida em que para a primeira providência lhe falta competência e, para a segunda, só tem competência nos casos de isenção e não incidência. Logo, a interpretação deve ser no sentido de não incluir as operações imunes no âmbito da exigibilidade do estorno já que ela não guarda identidade com a não incidência.

E nesta sua argumentação, ressalta de que o Decreto nº 5.444/96 (RICMS/96) no seu art. 100 expressamente contemplava a imunidade como hipótese de estorno de crédito, o que se conclui que a um, ser correta a interpretação de que a isenção, não incidência e a imunidade são fenômenos completamente distintos e a dois, que a norma regulamentar extrapolou as determinações constitucionais.

Como tais fatos não passaram despercebidos ao legislador baiano, com a edição do RICMS/97 (Decreto nº 6.284/97) a imunidade foi retirada do rol de hipótese que determina o estorno de crédito fiscal e incluiu a expressão “não tributada”, que entende não deva se referir à imunidade já que ela “*não pode ser revogada ou mesmo mitigada no seu alcance por legislação infraconstitucional*”. E continua, “*por certo, a expressão “não tributada” serve de sinônimo ao vocábulo “não incidência”, previsto na Magna Carta, o que, repita-se, não se refere à imunidade*”, restando patente ter ficado definitivamente demonstrado que a imunidade não é motivo de estorno de crédito fiscal, estando tal análise em perfeita consonância com a legalidade objetiva insculpida no art. 2º do RPAF/BA. Em seguida, ressalta que a interpretação literal da legislação não pode ser “maniqueísta”, devendo ser aplicado, em caso da dúvida, Decisão favorável ao contribuinte. E, neste sentido, cita diversos julgados, inclusive do STF sobre a imunidade dos papeis para impressos de livros, jornais e revistas.

Diz que com as decisões citadas e transcritas nada mais poderia ser discutido, tendo em vista que elas vinculam as decisões deste Colegiado, conforme art. 168, do RPAF/BA, que transcreve.

Por fim, afirma que a LC nº 120/05 determina no seu art. 20, I, § 2º que não se estornam créditos referentes a mercadorias e serviços que venham a ser objeto de operações com papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, pacificando, definitivamente, a matéria em questão.

Quanto às infrações 3 e 4 esclarece que na sua defesa inicial havia observado que diante da extensa documentação a ser apresentada, apensou aos autos “fichas de controle de estoque” de vários produtos com suas respectivas notas fiscais que não foram analisadas em sua totalidade pela JJF, pois somente foram considerados aqueles dados como exemplos. Cita os itens

TAA0753001, MT21703003, AL21503002 e REP75E3002 para o exercício de 2001 e os itens REP75E3005, REP75E3016 e REP75E3023 referente ao exercício de 2002.

Contesta a Decisão da JJF a respeito do produto REP90U3003, pois baseada na informação do autuante de que não havia considerado o demonstrativo anteriormente apresentado, pois baseado nas notas fiscais e não no “fator de conversão” utilizado e apresentado pela empresa. Saca do princípio da verdade material para dizer que um levantamento quantitativo dos estoques de mercadorias tem por base os documentos fiscais. Faz comentários a respeito de dados que o fisco se utiliza através do SINTEGRA. Afirma, ainda, que tal erro aconteceu com os produtos TAA0753001 (2001) e RCOAAZ3004, RCOAAM3004, REP75E3005 e REP75E3016 (2002).

E, prossegue, para comprovar, definitivamente, não ter havido diferenças de estoques, analisa os demais itens do levantamento dando destaque aos seguintes itens:

- Exercício de 2001 – produtos com código RF211533003, RF22303003, MT223303003 e REP75E3014.
- Exercício de 2002 – produtos com código RF21153003, REP75E3023, FCN803003 e AAA0753005.

Ainda aponta:

- Em 2001 não foi considerada a saída da nota fiscal nº 682. A nota fiscal nº 361 encontra-se duplicada, dando saída a 3.360 pacotes (correto) e também de 1.400 pacotes (errado).
- Foram detectadas saídas e posteriores devoluções no final do exercício de 2001, o que, provavelmente, gerou entradas em janeiro de 2002 com notas fiscais emitidas pela própria empresa.

Dizendo estar ainda realizando minucioso levantamento dos fatos ora descritos, requer diligência fiscal e a improcedência dos itens 2, 3 e 4 da autuação.

Em Parecer (fl. 1466) o n. Procurador Dr. João Sampaio Rego Neto e em relação aos argumentos do recorrente sobre a matéria “imunidade” diz que a questão já se encontrava bem esclarecida a qual já poderia ser objeto de sua consideração, que, antecipa em dizer que é pela manutenção da Decisão da JJF.

Em relação às infrações 03 e 04 e diante da juntada da documentação apresentada pelo recorrente e pelo fato da auditoria ter sido realizada através do SINTEGRA e SAFA, sem a verificação da matéria das inconsistências porventura existentes na ferramenta de auditoria, solicita a este CONSEF a realização de diligência fiscal.

Esta 2ª CJF encaminha os autos à ASTEC/CONSEF (fl. 1711) para que fiscal estranho ao feito tomasse as seguintes providências:

1. Verificasse se os demonstrativos e documentos acostados pelo recorrente às fls. 1338/1762 eram capazes de respaldar as razões recursais de fls. 1334/1336.
2. Caso positivo, partindo da Decisão de 1º Grau que o levantamento fosse retificado. Foi observado que deveria ser desprezado o “fator de conversão” utilizado pelo autuante e que a base dos fatos fosse feita através das notas fiscais.

Através do Parecer ASTEC/CONSEF nº 32/2009 (fls. 1773/1776), diligente fiscal seguindo as determinações emanadas por esta CJF apresenta todos os pontos onde entende que procedem e que não procedem das alegações recursais. Ao final indica os valores de ICMS a ser exigido de R\$8.069,58 e R\$5.479,36, para os exercícios de 2001 e 2002, respectivamente.

Em manifestação (fls. 1789/1793) a empresa contesta a diligência realizada, indicando todos os equívocos que entende estarem nela presentes. Ao final reconhece o valor do ICMS a ser exigido de R\$1.639,96 e R\$5.866,05 para os exercícios de 2001 e 2002, respectivamente. Apresenta documentação.

Diante deste quadro, volta a PGE/PROFIS a solicitar, mais uma vez, diligência para que todos os prontos indicados pelo recorrente fossem esclarecidos (fl. 1811), o que foi aceito por esta 2ª CJF (fl. 1814/1815) que elaborou minucioso pedido como se extrai das fls. 1814/1815.

Através do Parecer ASTEC/CONSEF nº 130/2009 (fls. 1817/1820), diligente fiscal seguindo toda a orientação emanada por esta CJF apresenta novo demonstrativo de débito passando a exigência tributária para R\$3.616,44 e R\$3.450,70 para os exercícios de 2001 e 2002, respectivamente.

Recorrente e autuante são chamados para tomar conhecimento da diligência levada a efeito, porém quedaram-se silentes (fls. 1821/1825).

A PGE/PROFIS, através da Procuradora Dra. Sylvia Maria Amoêdo Cavalcante acatando a diligência realizada entende que os autos encontram-se apto para julgamento (fl. 1828).

Esta 2ª CJF (fls. 1830) decide por converter o feito em diligência à PGE/PROFIS, a fim de que fosse emitido Parecer jurídico acerca da decadência, à luz da Súmula Vinculante nº 08.

A Procuradora Assistente da NCA/PROFIS/PGE exara o seguinte Despacho: *“Considerando que a matéria tratada no presente expediente coincide com aquela versada no incidente de uniformização de orientação jurídica nº PGE/2010391236-0; considerando a Decisão do Procurador Geral do Estado de sobrestar o andamento dos processos onde se discuta a questão da decadência, até Decisão final do mencionado incidente; considerando que o referido incidente encontra-se aguardando manifestação do Ilustre Procurador-Chefe da PROFIS e, ainda, considerando o fato de que o NCA não possui armários suficientes para armazenar tais PAFs, encaminhem-se os autos ao gabinete do Procurador-Chefe da PROFIS/PGE”* (fl.1833).

Em despacho anexado às fls. 1834/1835, firmado pelo e. Procurador Geral do Estado a PGE assim se posiciona: *“Tendo em vista que a proposta de revisão de entendimento suscitado no Parecer PA-CMG-92-2009 não foi acolhido, devem os processos então sobrestados ser analisados de acordo com o entendimento anteriormente adotado pela PROFIS.”*, ou seja, devem os processos que envolvem decadência ser analisados sob a égide do COTEB.

Em Parecer de fls. 1837/1838, o Procurador da PGE/PROFIS, Dr. José Augusto Martins Junior, posiciona-se a respeito da matéria inerente ao Recurso Voluntário.

Em relação à infração 2, entende não merecer guarida as razões recursais, calcadas exclusivamente *“na ideia de que a imunidade não restaria contemplada pela regra do estorno previsto no art. 155, II, da CF/88”*.

Diz que tal tese viola, frontalmente, o princípio da não cumulatividade do ICMS e mais: *“contraria o axioma elementar da igualdade”*. E prossegue: *“Poder-se-ia objetar, por óbvio, que a não inserção da palavra imunidade no rol de situações engendradoras do estorno seria suficiente a não utilização do mecanismo de recomposição duma fissura da técnica da não-cumulatividade, contudo, não há como se emprestar tão simplista raciocínio à norma constitucional que, conforme dito, possui sua validade eficaçional intrinsecamente vinculada ao princípio da não-cumulatividade. Assim, não há como se acolher a tese recursal neste item”*.

Em relação às infrações 3 e 4, diz não merecer guarida as razões recursais uma vez que foram elas exaustivamente verificadas pelo Decisão de piso, inclusive com a redução do montante inicial apontados no lançamento.

Opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário interposto.

## VOTO

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.

A Procuradoria Geral do Estado, após exaustiva análise jurídica do quanto esposado na citada Súmula do STF e em relação ao ICMS neste Estado, opina de que os processos onde tal matéria se fizesse presente deveriam ser analisados de acordo com o entendimento anteriormente adotado pela PGE/Profis, e, por consequência, por este Colegiado, em obediência ao que dispõe o COTEB.

Desta maneira, afasto toda questão relativa aos prazos decadências e mantenho o posicionamento já reiterado por este Conselho de Fazenda.

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 do CTN 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. 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. No caso específico, os exercícios são de 2001, 2002 e 2003. O prazo que tem o fisco para o exercício de 2001 começa a contar a partir de 01/01/2003 e se encerra em 31/12/2007. O Auto de Infração foi lavrado em 18/12/2006.

Por fim, sendo tal matéria já sedimentada na jurisprudência deste CONSEF, permito-me transcrever o voto da Cons. Sandra Urânia Silva Andrade, proferido no Acórdão nº 0130-11/11 da 1ª CJF que, entendo, abrangem 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.*

Diante de tudo ora exposto, toda a questão relativa aos prazos decadenciais encontram-se superadas.



Passo à Decisão de mérito do Recurso Voluntário que traz no seu bojo em relação à infração 2 toda a argumentação apresentada na peça inicial da empresa e que foi rebatida, minuciosamente, pela JJF. Entretanto como estes argumentos foram novamente trazidos à discussão à esta 2ª Instância, os aprecio.

A infração 2 trata da falta de estorno de crédito de ICMS relativo à entrada de mercadorias no estabelecimento com utilização de crédito fiscal e que, posteriormente, foram objeto de saídas com a não incidência do imposto. Foi observado na descrição da infração, como também nos demonstrativos elaborados (fls. 21/24) que as saídas das mercadorias se deram com a imunidade do ICMS.

Toda a insurgência do recorrente se prende, em resumo, ao fato de que existe notória diferença entre a não incidência do imposto e a sua imunidade. Entende que eles não guardam identidade entre si, não podendo ser confundidas, já que a imunidade é preceito constitucional que veda aos entes federativos o direito de proceder a qualquer tributação. Já a não incidência é faculdade do ente tributante. Assim tem direito aos créditos fiscais dos insumos adquiridos para fabricação do papel albergado pela imunidade.

Esta é discussão de cunho puramente constitucional e que se estende até os dias de hoje. Ao pesquisar decisões do STJ, pude observar que esta é a linha tracejada por este Tribunal Superior, como a seguir invoco:

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. FABRICAÇÃO DE PAPEL DESTINADO AO MERCADO EDITORIAL. IMUNIDADE. EXTENSÃO AOS INSUMOS. MATÉRIA CONSTITUCIONAL. 1. Hipótese em que a contribuinte propôs Ação Ordinária para afastar a obrigação de estornar os créditos de ICMS relativos a insumos utilizados na produção de papel destinado ao mercado editorial. 2. O fundamento de seu pedido é peculiar: os insumos seriam imunes à tributação. Em princípio, se há imunidade, não incide ICMS sobre a venda deles à contribuinte e, portanto, não existe direito ao creditamento, mas sim à restituição do que o fornecedor recolheu indevidamente. 3. De qualquer forma, foi essa a demanda levada ao Judiciário. A contribuinte pede expressamente, em sua inicial, declaração de imunidade sobre os insumos e, "por consequência", direito à manutenção dos créditos correspondentes. 4. Como não podia deixar de ser, as instâncias ordinárias julgaram exatamente essa questão e afirmaram, à luz da jurisprudência pacífica e conhecida do STF, que a imunidade do art. 150, VI, d, da CF abrange apenas papéis destinados à impressão de livros, jornais e periódicos, e não os demais insumos, na linha da Súmula 657/STF.CF5. Afastada a premissa fixada pela própria contribuinte (imunidade dos insumos), não haveria por que o TJ analisar legislação federal atinente ao creditamento do ICMS (art. 21, § 2º, da Lei Complementar 87/1996). 6. O fundamento do acórdão recorrido é exclusivamente constitucional, de modo que não há como conhecer do Recurso Especial interposto. 7. O reconhecimento de repercussão geral pelo STF não impede o julgamento pelo STJ, pois, nos termos do art. 543-B do CPC, o sobrestamento do feito será analisado apenas por ocasião da eventual interposição de Recurso Extraordinário. 543-BCPC8. Embargos de Declaração acolhidos sem efeito infringente, para esclarecimento.*

*(1297351 SP 2010/0063343-9, Relator: Ministro HERMAN BENJAMIN, Data de Julgamento: 28/09/2010, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 02/02/2011)*

Ao lado de tal questão, alinho-me ao Parecer emitido pelo n. Procurador da PGE/Profis de que “a ideia de que a imunidade não restaria contemplada pela regra do estorno previsto no art. 155, II, da CF/88” viola não somente o princípio da não cumulatividade do ICMS mais, também, a igualdade da legislação perante seus contribuintes, o que me leva a entender que a matéria em questão não se encontra em posição a que este Colegiado acione as determinações do art. 168, do RPAF/BA.

No mais, observo que a LC nº 87/96 no seu art. 3º não faz a distinção específica do que sejam mercadorias imunes daquelas onde o imposto não incide, elencando no referido artigo todas elas, indiscriminadamente. Por sua vez, tanto a Lei Estadual nº 7.014/96, como o RICMS/97 assim de posicionam (art. 3º e art. 6º, respectivamente).

E indo ao argumento exposto pelo recorrente de que o art. 100 do Decreto nº 5.444 falava de isenção, não-incidência ou imunidade, situação não mais contemplada pelo art. 100 do Decreto 6.284/97 (RICMS/97), observo que tal modificação se perpetrou pela definição acima referida, pois o art. 6º do RICMS/97 (inserido no Capítulo III -15 DA NÃO-INCIDÊNCIA DO IMPOSTO – Seção I)

trata de todas as situações relativas a “Circulação de Mercadorias em Que Não Incide o ICMS”. O RICMS/96 distinguia nos artigos 6º e 7º a imunidade (art. 6º) das demais não incidências (art. 7º). Em assim sendo é que o art. 100 do RICMS/96 textualmente expressava a “**isenção, não-incidência ou imunidade**” em relação às operações subsequentes e o RICM/97 expressa operações subsequentes “**isentas ou não tributadas**”. Em assim sendo este argumento recursal não tem o condão de desconstituir a infração ora em lide.

Após tal colocação, é necessário se observar as disposições contidas no art. 20, § 1º, a LC nº 87/96:

*Art. 20. [...].*

*§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.*

*§ 2º [...]*

*§ 3º É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:*

*I - para integração ou consumo em processo de industrialização ou produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto se tratar-se de saída para o exterior;*

*II - para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto as destinadas ao exterior.*

Indo adiante, prevê o seu art. 21:

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

*I - for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;*

*E, até 2005, o § 2º do art. 21 assim determinava:*

*§ 2º Não se estornam créditos referentes a mercadorias e serviços que venham a ser objeto de operações ou prestações destinadas ao exterior*

Através da LC 102 de 29/12/2005 este § 2º passou a ter a seguinte redação, entrando em vigor a partir de 01/01/2006, conforme art. 2º da LC nº 102/2005.

*§ 2º Não se estornam créditos referentes a mercadorias e serviços que venham a ser objeto de operações ou prestações destinadas ao exterior ou de operações com o papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos (grifo).*

Pelo exposto e a princípio, mesmo que a norma estadual não tenha alterado tal dispositivo legal, ela tem que se submeter a lei hierarquicamente superior. Em assim sendo, teriam pertinência as razões recursais se não houvesse detalhe importante que não se pode perder de vista, ou seja, que a alteração do § 2º somente começou a vigor a partir de 01/01/2006. Até esta data, somente nas operações de exportações, na forma indicada pela legislação, não se estornariam os créditos fiscais. O lançamento ora em discussão é relativo aos exercícios de 2001, 2002 e 2003.

Diante de tudo ora exposto, não posso dar guarida às razões recursais e mantenho, na íntegra, a Decisão recorrida referente à infração 2 do presente Auto de Infração.

As infrações 3 e 4 tratam de levantamento quantitativo dos estoques de mercadorias, sendo constatadas tanto omissões de saídas como de entradas. No exercício de 2001 foi exigido imposto sobre as omissões de saídas e no exercício de 2002 sobre as omissões de entradas já que foram eles os valores de maior expressão monetária.

Toda a questão que envolve essas infrações teve cunho eminentemente fático. Por duas vezes esta CJF encaminhou os autos em diligência visando o seu saneamento, uma vez que o recorrente trouxe ao processo diversos documentos para fundamentar as suas alegações. Todos os questionamentos feitos foram de forma clara e minuciosa analisadas pelo fiscal estranho ao feito. Inclusive, ressalto de que esta Câmara de Julgamento sanou o equívoco cometido pelo autuante

ao considerar as quantidades através de “fator de conversão” e não pelo quantitativo dos documentos fiscais.

Em assim sendo, acolho como correto o levantamento apresentado pela ASTEC/CONSEF que, inclusive, não foi mais contestado pelo recorrente.

Por fim, observo que quando de sua última manifestação a empresa reconheceu ser devedora do ICMS relativo a estas duas infrações no montante de R\$7.506,01 (R\$1.639,96 e R\$5.866,05 para os exercícios de 2001 e 2002, respectivamente) e a ASTEC/CONSEF após todo o saneamento realizado, indicou o valor de R\$7.067,14 (R\$3.616,44 e R\$3.450,70 para os exercícios de 2001 e 2002, respectivamente)

Por tudo exposto voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário interposto para manter inalterada a Decisão de 1º Grau relativa à infração 2 e modificar a Decisão recorrida votando pelo provimento parcial das infrações 3 e 4, nos valores de R\$3.616,44 e R\$3.450,70.

Volto-me neste momento ao Recurso de Ofício interposto que cuida da desoneração total da empresa relativa à infração 1 e de parte das infrações 03 e 04.

Em relação às infrações 3 e 4 somente posso observa que a sucumbência do Estado, após o saneamento realizado por esta Instância de 2º Grau não somente confirmou a desoneração procedida pela JJF diante de diligência realizada, como ainda, diminuiu o valor do débito apurado.

Em assim sendo, a Decisão exarada pela JJF, quanto a estes itens, é mantida.

Em relação à Infração 1, que trata da falta de recolhimento do ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, de igual forma não merece qualquer reparo a ser feita na Decisão recorrida.

As operações realizadas tratam de saídas de papel destinadas à impressão de livros, jornais e periódicos que por força constitucional são imunes.

A JJF exarou voto açambarcando não somente toda a legislação estadual, como também, a respeito da legislação federal da qual o RICMS/97 se apoia e a integra. Trouxe, ainda, jurisprudência deste CONSEF para corroborar o que analisava.

E em conclusão acertada, ressaltou que bastava “*ao industrial ou distribuidor exigir do adquirente o respectivo Regime Especial, procedimento que foi atendido pelo autuado, o qual relacionou os adquirentes e os regimes concedidos, os quais não foram contestados pelo preposto fiscal*”. E, para concluir, a relação dos distribuidores de papel com seus respectivos Regime Especial encontra-se acostada à fl. 537 dos autos.

Em assim sendo, a Decisão recorrida é mantida.

Voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário interposto para julgar procedente em parte as infrações 03 e 04 nos valores de ICMS de R\$3.616,44 e R\$3.450,70, respectivamente, e NÃO PROVER o Recurso de Ofício interposto.

#### **VOTO DIVERGENTE (Preliminar de decadência – Infração 2)**

Em que pese o brilhante voto da i. Conselheira Relatora, me permito divergir quanto a preliminar de decadência enfrentada no seu voto arguida e quanto ao seu entendimento acerca da subsistência da infração 2.

Inicialmente, no que tange a preliminar de mérito que trata da decadência dos créditos tributários lançados nas infrações consignadas no Auto de Infração, indo ao encontro de inúmeros votos de minha lavra e dos demais Conselheiros Classistas desta e. 2ª CJF, entendo que todos os lançamentos de ofício imputados ao sujeito passivo cujos fatos geradores foram anteriores a

18/12/2001, estão alcançados pela DECADÊNCIA, por terem mais de 05 (cinco) anos em relação a data da lavratura da autuação em tela, ocorrida em 18/12/2006.

Para melhor fundamentar este meu externado e reiterado convencimento, trago as razões a seguir expostas.

Antes de mais nada, vale registrar 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 suscitados estão atingidos pela decadência à luz da Súmula Vinculante nº 08 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 08, 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 08 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 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, 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 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, 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, 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 5 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 constituí-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, 05 anos após o dia de ocorrência do fato gerador.

Por tudo do quanto acima exposto, voto para julgar pela DECADÊNCIA do lançamento de ofício dos fatos geradores relativos a todo período anterior a 18 de dezembro de 2001, por terem mais de 05 anos em relação a data da lavratura do Auto de Infração, em epígrafe.

No que tange ao mérito dos lançamentos alcançados pela decadência, os mesmos, à luz do legalidade processual, entendo que são insubsistentes, a rigor não deveriam nem ser apreciados por não existirem no “*Mundo do Direito*”

Em relação à infração 2, para os lançamentos não alcançados pelo instituto da DECADÊNCIA, cumpro-me divergir da nobre Conselheira Relatora, como já manifestado no início deste voto, pelas razões que passo

A referida infração trata da falta de estorno de crédito de ICMS relativo à entrada de mercadorias no estabelecimento com utilização de crédito fiscal e que, posteriormente, foram objeto de saídas com a não incidência do imposto. Foi observado na descrição da infração, como também nos demonstrativos elaborados e acostados aos autos, que as saídas das mercadorias se deram com a imunidade do ICMS, como assinalou o voto da i. Relatora.

Acerca desta matéria, verifico um claro entendimento exarado pelo Excelentíssimo e Douto Ministro Celso de Melo do STF em decisão de sua lavra em julgado naquele egrégio Tribunal e instância maior do Poder Judiciário do Brasil, além de diversos outros julgados de Tribunais e Pareceres de eméritos juristas nacionais, todos alinhados com a tese recorrente, ou seja, a pertinência da imunidade dos papéis para impressos de livros, jornais e revistas de que trata a infração em lide.

Nesta esteira, as operações imunes estão fora da competência impositiva do legislador ordinário, só cabendo competência aos casos específicos de isenção e não incidência. Portanto, é de meridiana clareza a impossibilidade legal de incluir as operações imunes no âmbito da exigibilidade do estorno, uma vez que é figura distinta da não incidência.

Vale ressaltar que o Decreto nº 5.444/96 do RICMS/96, no teor do seu art. 100, contemplava, de maneira expressa, a imunidade como hipótese de estorno de crédito, isto, em última e acurada análise, significa concluir que o entendimento do regramento da legislação vigente, à época, era no sentido de que a isenção, não incidência e a imunidade são fenômenos completamente distintos, bem como a norma regulamentar extrapolou as determinações constitucionais.

Para corroborar que era este o real entendimento exarado na legislação baiana, vale trazer à baila que a edição do RICMS/97, através do Decreto nº 6.284/97, a figura jurídica da imunidade foi subtraída do rol de hipótese que determina o estorno de crédito fiscal. No novo regulamento do ICMS se incluiu a expressão “*não tributada*”. Ao meu ver, o vocábulo “*não tributada*” refere-se a “*não incidência*”, e é distinto do significado de imunidade

Acrescente-se a isto que a LC nº 120/05, no teor do seu art. 20, I, § 2º, deixa expressamente garantido de que não se pode estornar créditos referentes a mercadorias e serviços que venham a ser objeto de operações com papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos.

Enfim, *resta patente* que a imunidade não é motivo de estorno de crédito fiscal. Ainda que emane dúvidas, elas devem ser sempre em benefício do contribuinte, ente passivo na lide tributária. Deste modo, voto para julgar improcedente a infração 2 na sua inteireza.

Por tudo quanto exposto, reitero a minha divergência da i. Conselheira Relatora apenas nos aspectos acima esposados por mim, ao tempo em que alinho em todos os seus demais entendimentos, tão bem explicitados e fundamentados. Por conseguinte, concluo pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário para acolher a decadência arguida para os fatos geradores ocorridos antes de 18/12/2001 e pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício, nos termos acima postos.



## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria quanto à preliminar de decadência e mérito em relação à infração 2, com voto de qualidade do presidente e, por unanimidade quanto às demais infrações, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206826.0043/06-0**, lavrado contra **SUZANO PAPEL E CELULOSE S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$26.442,90**, acrescido das multas de 60% sobre R\$19.375,76 e 70% sobre R\$7.067,14, previstas no art. 42, incisos VI, “b” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Preliminar de decadência – Infração 2) – Conselheiros(as): Mônica Maria Roters, Valtercio Serpa Júnior e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTO DIVERGENTE (Preliminar de decadência – Infração 2) – Conselheiros: Carlos Henrique Jorge Gantois, Rodrigo Lauande Pimentel e José Antonio Marques Ribeiro.

Sala das Sessões CONSEF, 17 de outubro de 2012.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

MÔNICA MARIA ROTERS – RELATORA

CARLOS HENRIQUE JORGE GANTOIS – VOTO DIVERGENTE  
(Preliminar de decadência – Infração 2)

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