

PROCESSO - A. I. N° 210581.0920/11-3
RECORRENTE - PETROBRÁS BIOCOMBUSTÍVEL S.A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 079-05/12
ORIGEM - IFMT-DAT/NORTE
INTERNET - 15/03/2013

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0048-11/13

EMENTA: ICMS. DIFERIMENTO. ÓLEO DE DENDÊ EM ESTADO BRUTO. REMESSA PARA OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO. TERMO FINAL DO DIFERIMENTO. Comprovado nos autos que se trata de mercadoria enquadrada no regime de DIFERIMENTO com responsabilidade pelo pagamento do imposto pelo estabelecimento autuado, no momento da saída para outra unidade da Federação; transferência de óleo de dendê em bruto (dendê in natura) para filial do estabelecimento autuado, no Estado do Ceará, nos termos do art. 343, VII, “d”, RICMS BA. Infração caracterizada. Rejeitada a preliminar de nulidade, Agente de Tributos tem competência para lavrar Auto de Infração no trânsito. Incompetente este órgão julgador para apreciar constitucionalidade de lei, a teor do art 167, I, do RPAF/BA. Recurso desprovido de argumentos novos. Mantida a exigência fiscal. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado em relação à Decisão da 5ª JJF, a qual, no Acórdão nº 0079-05/12, considerou Procedente a Ação Fiscal, exigindo ICMS no valor de R\$10.163,72, acrescido de multa de 60%, resultante da falta de recolhimento do ICMS em operação com mercadorias enquadradas no regime de DIFERIMENTO em situação onde não é possível a sua adoção, desacompanhada de DAE ou Certificado de Crédito. Consta, ainda, na descrição dos fatos ser a operação interestadual com produto sujeito ao regime de DIFERIMENTO (óleo de dendê bruto), consoante artigo 347, inciso II, “a”, RICMS BA.

O autuado apresentou impugnação tempestiva (fls. 46 a 60) e o autuante prestou a informação fiscal de praxe às fls. 89/96.

No conduto do Acórdão JJF N° 0079-05/12, o Auto de Infração foi julgado Procedente, tendo o Relator, em seu voto, fundamentado a Decisão no teor adiante transrito:

“Lavrado o presente Auto de Infração para exigir a falta de recolhimento de ICMS, tendo em vista o enquadramento da mercadoria no regime de DIFERIMENTO, em situação em que não era possível a sua adoção. A mercadoria (óleo de dendê bruto) estava sendo transferida, em operação interestadual, sem o comprovante do pagamento antecipado, conforme art. 347, II, “a”, RICMS BA.

Cumpre, preliminarmente, apreciar a arguição do sujeito passivo acerca da declaração de nulidade do presente lançamento de ofício, por ausência de atribuição do Agente de Tributos Estadual autuante na lavratura de Auto de Infração; diz ainda que são inconstitucionais os dispositivos que permitem a lavratura de Auto de Infração e a consequente constituição do crédito tributário por ATE, sendo invalidados os atos praticados por afronta à própria Constituição Federal.

Verifico estarem presentes os pressupostos de validade processual, encontrando-se definidos o autuado, o montante e o fato gerador do débito tributário reclamado, não estando, o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, incursos nas hipóteses previstas no artigo 18 do RPAF BA.

O Agente de Tributo Estadual tem competência para lavratura de Auto de Infração decorrente da fiscalização de mercadorias em trânsito e nos estabelecimentos de microempresas e empresas de pequeno porte que sejam optantes pelo Simples Nacional, efeito a partir de 01.07.09 (Decreto 11.806), por atribuição da Lei nº 11.470/09. Acerca da inconstitucionalidade dos dispositivos que permitem a lavratura de Auto de Infração e a constituição do crédito tributário, os membros desse Conselho de Fazenda não são competentes para a sua apreciação.

No mérito, o Auto de Infração foi lavrado na fiscalização ao trânsito de mercadorias, para exigir ICMS em razão da operação interestadual de transferência de produto enquadrado no regime de substituição tributária (óleo de dendê em bruto), através da Nota Fiscal eletrônica, representado pelo DANFE nº 00065 (fl. 6), para filial do autuado PETROBRAS BIOCUMBUSTÍVEL S/A, localizada em Quixadá, no Estado do Ceará, desacompanhada de DAE ou Certificado de Crédito.

Nas razões, o autuado argumenta que adquiriu óleo de dendê bruto junto à empresa OLDESA - Óleo de Dendê LTDA., com o recolhimento do ICMS incidente; a mercadoria, em seguida, foi enviada para estabelecimento do mesmo titular, no Estado de Ceará. Nessa operação, efetuou o destaque do ICMS e escriturou o respectivo débito no livro de apuração do ICMS.

Argui que a autuação não procede, vez que o bem remetido para outro estado não está incluído no rol das mercadorias sujeitas ao DIFERIMENTO previsto no art. 343, inciso LXIX e LXXII, RICMS BA, não estando sujeito à comprovação do pagamento antecipado do tributo (art. 347, "a"). Concluindo que o entendimento fiscal foi que o produto estava enquadrado no NCM/SH 1511.90.00.

O preposto fiscal, a seu tempo, aduz que a Nota Fiscal de aquisição, alegada pelo autuado, nº 033.429, emitida em 04.02.2010, faz referência a 26.950kg (óleo de dendê integral), não constando nenhuma informação se tal óleo é bruto. Diz que, a partir da definição de óleo ou gordura de palma (dendê) pela Resolução ANVISA 482/99, afirma que o óleo considerado bruto, não pode ter sofrido nenhum processo de refino.

Deduz que se a mercadoria em questão, adquirida junto à OLDESA, fosse óleo do tipo bruto e não houvesse nenhuma intervenção, haveria a formação de uma "borra", o que impossibilitaria o seu transporte. Caracterizada a industrialização ou benefício do dendê, conclui que incide a regra do DIFERIMENTO prevista no art. 343, VIII, alínea "d", RICMS/BA e que a Nota Fiscal anexada ao PAF não corresponde ao produto discriminado na Nota Fiscal 000.065 destinada ao estado do Ceará.

Analisemos a situação que se apresenta.

O termo de apreensão e Ocorrência nº 001/2011, lavrado em 18/10/11, que materializa a infração está acostado aos autos à fl.15, descreve a apreensão de 40.840 KG de óleo de dendê em bruto, oriundo da PETROBRAS BIOCUMBUSTÍVEL S/A, localizada em Candeias, neste Estado da Bahia, sem o pagamento do ICMS diferido, conforme constante do DANFE 0065, de 17/10/2011.

O Auto de Infração em debate foi lavrado para consubstanciar a exigência de ICMS com fulcro nos artigos 343 e 347, II combinado com artigo 348, § 1º, I, a, RICMS BA, em se tratando de operação de transferência interestadual de mercadoria enquadrada no regime de DIFERIMENTO, sem a comprovação do pagamento.

Explica o preposto fiscal que, apesar do autuado descrever o produto como óleo de dendê em bruto, discorda da descrição contida no documento fiscal, ressaltando que o produto transferido sofreu algum tipo de industrialização ou beneficiamento e a sua saída para outro Estado caracteriza o momento em que se encerra o DIFERIMENTO, surgindo o fato gerador do tributo.

A seu tempo, o autuado reafirma que o produto remetido para outro estado não está incluído no rol das mercadorias sujeitas ao DIFERIMENTO; a fiscalização é que entendeu que o produto estava enquadrado no NCM/SH 1511.90.00, previsto no art. 343, incisos LXIX ou LXXII.

Constatou que no inciso LXIX, supramencionado, a legislação estabelece que diferido é o ICMS incidente no produto "outros óleos de palma" (NCM 1511.90.00) para quando ocorrer a saída do produto industrializado; no inciso LXXII, nas saídas de óleo bruto quando destinado a fabricante de biodiesel - B-100, para o momento em que ocorrer a saída do produto industrializado.

A situação, no caso concreto, contudo, da análise dos elementos acostados aos autos, encontra-se definida a partir da legislação do ICMS tratada na forma abaixo:

Art. 343 – É diferido o lançamento do ICMS incidente:

(...)

VII – nas saídas dos seguintes produtos agrícolas e extrativos “in natura” para o momento em que ocorrer sua saída para outra Unidade da Federação ou para o exterior ou a saída dos produtos resultantes da sua industrialização ou beneficiamento:

(...)

d) dendê

Dessa forma, a incidência da regra que marca o termo do DIFERIMENTO, no caso em exame, não se resolve na saída de produto resultante da industrialização ou beneficiamento do dendê in natura, porque isto não resta provado nos autos; tampouco, se pode afirmar pela saída de “outros óleos de palmas”, porque não é o que consta no documento fiscal emitido pelo estabelecimento autuado.

Temos que o produto constante na Nota Fiscal eletrônica, representado pelo DANFE 0065, fl. 6 é ÓLEO DE DENDÊ EM BRUTO com NCM 1511.1000, que corresponde ao “dendê in natura”, cujo termo final do DIFERIMENTO do ICMS ocorre no momento em que ocorrer sua saída para outra Unidade da Federação (art. 343, VII, alínea d). Sendo a saída para outro Estado, momento previsto como termo final do benefício, fica obrigado o contribuinte à proceder ao pagamento do imposto diferido, anexando ao documento fiscal que acobre o transporte das mercadorias, o correspondente documento de arrecadação (artigos 347 e 348, § 1º, I, “a”, RICMS BA).

Pede o autuado que o valor destacado no documento fiscal seja compensado para abater o débito exigido, considerando que deu à saída em questão um tratamento de imposto normal, lançando o valor correspondente na conta corrente fiscal, anexando como prova cópia do livro de saída, fl. 85. Cabível, no caso, em confirmando o procedimento regular por parte do estabelecimento, a utilização do valor pago, no regime de apuração normal, como crédito fiscal, nos termos do art. 93, VIII, RICMS BA.

Posto isso, resta comprovada a saída interestadual de ÓLEO DE DENDÊ EM BRUTO, conforme consta do documento fiscal, o DANFE 0065, o dendê in natura, produto transferido para a filial do autuado, no Estado do Ceará, momento que marca o termo final do benefício do DIFERIMENTO, conforme art. 343, VII, alínea “d”, obrigando o contribuinte proceder ao pagamento do imposto diferido, objeto da presente exigência fiscal.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.”

Inconformado, o sujeito passivo interpôs, em tempo hábil, Recurso (fls. 113 a 129), inicialmente sintetizando os fatos e, em seguida, repriseando os argumentos principais que fundamentaram a peça de impugnação.

Sustentou, na primeira tese defensiva, que o preposto do fisco, no caso o Agente de Tributos Estaduais, lavrou Termo de Apreensão da Mercadoria e o correlato Auto de Infração, por entender que o bem transportado estaria sujeito ao DIFERIMENTO, (art. 343, LXIX e LXXII, RICMS BA) e o pagamento comprovado (art. 347, II, “a”) e inexistia a comprovação do respectivo recolhimento antecipado, uma vez que o autuado adotou o regime geral de recolhimento do ICMS, tendo escruturado o respectivo débito no livro Registro de Apuração do ICMS.

De outra parte, aduziu que a autuação padecia de legalidade, porque lavrado por servidor sem atribuição para tanto, Sr. Eliezer Oliveira Santos, Agente de Tributo Estadual, e porque, materialmente, a exigência não teria procedência, uma vez que houve o cumprimento das obrigações tributárias, por parte da contribuinte, informando que o § 1º do Art. 10 do Regulamento das Taxas do Estado da Bahia, aprovado pelo Decreto nº 28.595/81, assegurava ser a lavratura do Auto de Infração da competência dos Auditores Fiscais, Fiscais de Renda e Fiscais de Rendas Adjuntos.

Pediu a nulidade formal da autuação, em razão da inexistência de atribuição e competência por parte do agente público que procedeu o lançamento do tributo.

Mencionou a Súmula 166 do Superior Tribunal de Justiça, afirmando tratar-se de operação de simples remessa de bens entre estabelecimentos de uma mesma Pessoa Jurídica – Petrobrás Biocombustíveis – PBIO, não ocorrendo o fato gerador do ICMS, uma vez que não houve a circulação jurídica que importe em transferência de titularidade.

Concluiu que sequer deveria existir tributação, contudo, em cumprimento ao RICMS/BA, o autuado procedeu ao respectivo recolhimento do imposto, ainda que de maneira indevida.

Superadas as duas situações acima, ainda assim, alega que a autuação não procede, pois o bem remetido para outro estado não está incluído no rol das mercadorias sujeitas ao DIFERIMENTO previsto no art. 343, inciso LXIX e LXXII, RICMS BA, não estando sujeito à comprovação do pagamento antecipado do tributo, com base no art. 347, letra “a”, RICMS/BA.

Por fim, pediu que, caso vencido todos os argumentos acima apontados, os valores utilizados para quitação do ICMS destacados na Nota Fiscal nº 065-5, sejam integralmente utilizados para compensar e abater o débito, ora exigido.

Proseguiu com o destaque para o “Direito”, insistindo na nulidade por ausência de atribuição do Agente de Tributo Estadual na lavratura de Auto de Infração, apresentando um retrospecto da legislação da Bahia, concernente aos servidores públicos.

Explicou que até a publicação da Lei nº 8.210/02, vigorava a Lei do Estado da Bahia nº 4.794/88, que disciplinava o Plano de Carreira do Serviço Público Civil do Estado, fixando valores de vencimentos, salários e proventos e introduzia modificações na legislação de pessoal, sendo que o art. 31 de tal diploma legislativo previsiona o nível médio como requisito para preenchimento do cargo de Agentes de Tributos Estaduais.

Por disposição da Lei nº 8.210/02 foram reorganizadas, mediante reestruturação dos respectivos cargos, as atividades desenvolvidas pela Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, prevendo o art. 8º, ao tratar dos requisitos para o ingresso e investidura no cargo de Agentes de Tributos Estaduais, ser o nível superior requisito indispensável.

A par disso, o art. 24 estabeleceu o enquadramento automático dos antigos Agentes de Tributos Estaduais na nova classe, por ela instituída, consignando, contudo, que a Constituição não permite que, na intenção de reorganizar a carreira que compõe o Grupo Operacional FISCO, a Lei nº 8.210/02 viabilizasse o provimento do cargo de Agentes de Tributos Estaduais para servidores que ocupassem o cargo de idêntica denominação, mas que, a teor da Lei nº 4.794/88, possuísse atribuição e nível de escolaridade distintos.

Lembrou que, nos termos da atual Constituição Federal (art. 37, II), o provimento de cargos públicos deveria ocorrer somente mediante concurso público. A Constituição limitou ainda as hipóteses de provimento derivado, proibindo a transposição e/ou ascensão a qualquer espécie de cargo público. Ressaltou que, segundo a Constituição anterior, a exigência de concurso público era aplicável somente para a primeira investidura no cargo público, contudo, nos termos Lei Maior vigente, tanto os provimentos originários quanto derivados exigiriam concurso público específico.

Dessa forma, o Ordenamento Jurídico no qual foi inserida a regulamentação efetuada pela Lei 8.210/02 não permitia que houvesse a ocupação ou transformação de cargos públicos de modo a prover a respectiva vaga mediante o provimento derivado. Neste toar é a jurisprudência pátria, conforme Súmula 685.

Informou que, após a edição da já inconstitucional Lei nº 8.210/02, houve alteração através da Lei nº 11.470/09 e, em razão disso, o Agente de Tributos Estaduais passou a ter a atribuição para constituir créditos tributários decorrentes de fiscalização de mercadorias em trânsito e nos estabelecimentos de microempresas e empresas de pequeno porte, atividade que anteriormente apenas poderia ser exercida exclusivamente pelo Auditor Fiscal (art. 7º, III).

Apontou que, com a edição da Lei nº 8.210/02, os antigos Agentes de Tributos Estaduais, para os quais não se exigia o nível superior de escolaridade, foram derivadamente enquadrados na categoria de ATE criada pela Lei nº 8.210/02, onde se faz necessário o nível superior de escolaridade, residindo aí a primeira afronta à Constituição Federal perpetrada pela legislação do Estado da Bahia.

Em segundo lugar, sustentou que aos ATE que possuíam nível médio de escolaridade foi dada a atribuição para lançamento e constituição de crédito tributário, em nova ofensa à regra constitucional do Concurso Público, porquanto os Agentes de Tributos, hoje em exercício no Fisco da Bahia, não foram previamente aprovados em certame para o exercício de cargo público de nível superior.

Assim, destacou que, sendo inconstitucionais os dispositivos que permitiriam a lavratura de Auto de Infração e consequente constituição do crédito tributário por ATE, inválidas se tornam os atos praticados, por afronta à própria Constituição Federal, cabendo ao órgão julgador conhecer deste vício e determinar a anulação do Auto de Infração ora farpeado.

Obsevou que: *“Em sede de julgamento, o E. Órgão Recorrido afirmou que os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal não poderiam conhecer a inconstitucionalidade dos dispositivos que permitem a lavratura de Auto de Infração e a constituição de crédito tributário por parte dos Agentes de Tributos Estaduais.*

Todavia, o julgamento não deve ser mantido uma vez que o órgão de julgamento administrativo não só tem o poder de reconhecer a inconstitucionalidade das normas quando afrontarem a Constituição Federal, com têm o dever de fazê-lo em homenagem ao princípio da hierarquia das normas jurídicas e preponderância das normas constitucionais.

A Constituição Federal é a norma mais importante do Ordenamento Jurídico estando acima de todas as outras normas federais, estaduais ou municipais, a sua aplicação não pode ser afastada, não importando que o aplicador seja órgão integrante do Poder Executivo.”

Insistiu na inexistência de circulação jurídica em face da aplicação da súmula 166 do STJ, defendendo que a operação relacionada na suposta infração constituiu mera transferência entre estabelecimentos, comprovado pela verificação das notas fiscais de saída acostadas ao Processo Administrativo Fiscal e a nota fiscal foi emitida por estabelecimento da própria autora, localizado no Estado da Bahia.

Argumentou que a operação não constituía fato gerador do tributo cobrado, sendo inválida a imputação da presente autuação.

Asseverou, também, que a mercadoria transportada não estaria enquadrada no regime de DEFERIMENTO. Argumenta que o entendimento fiscal foi que o produto estava enquadrado no NCM/SH 1511.90.00, incluso na hipótese de DIFERIMENTO prevista no Art. 343, LXIX, RICMS/BA e que faltou a comprovação do recolhimento do ICMS antecipado, previsto no art. 347, II, alínea “a” c/c art. 348, § 1º, alínea “a”.

Destacou que óleo de dendê bruto, NCM/SH 1511.10.00 (Nota Fiscal nº 65-5), não está incluso na hipótese de DIFERIMENTO (art. 343, LXIX, RICMS BA), diferentemente daquele que é objeto da alegação do órgão fazendário e que se refere ao produto *“outros óleos de dendê, exceto bruto (NCM 15.11.90.00). Acrescenta que o documento fiscal acima citado foi emitido com destaque do ICMS, para apuração e recolhimento na respectiva competência”*.

Informou ainda que o produto óleo de dendê bruto foi adquirido da empresa OLDEOSA Óleo de Dendê LTDA (IE nº 08.854.706) com a finalidade de produzir Biodiesel B-100, teve o ICMS tributado integralmente no momento da aquisição, sendo acostada à respectiva nota fiscal para fins de comprovação e procedeu ao recolhimento, de acordo com o regime geral de apuração.

Aduziu que, a mercadoria objeto de transferência não foi submetida a nenhum processo de industrialização, tendo sido encaminhada para o estabelecimento do autuado localizado no Ceará como matéria-prima do processo produtivo lá desenvolvido. No caso em debate houve simples transferência de mercadoria do estabelecimento com o objetivo de abastecer o estabelecimento de Quixadá da matéria-prima necessária ao processo produtivo.

Ressalte-se que o regime de diferimento se aplicaria para as matérias-primas que fossem adquiridas junto aos fornecedores, submetidas ao processo de industrialização ou beneficiamento e, em seguida, encaminhadas para o mercado consumidor. No momento, em que houvesse saída do produto resultante do processo produtivo é que haveria incidência do ICMS diferido, o que não ocorreu no caso em debate.

Reiterou o pedido de, na eventualidade de que fosse considerada procedente a autuação, o valor exigido deveria ser compensado com o valor indevidamente escriturado como débito de ICMS do

autuado, aduzindo que se fosse obrigada a novo pagamento, o Estado da Bahia estaria se enriquecendo ilicitamente, regra vedada e prevista no art. 884 do Código Civil.

Nesse caso, pediu a compensação dos valores, transcrevendo Decisão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais como fundamento, tendo finalizado o Recurso pugnando pelo acolhimento de seus pedidos.

A ilustre Representante da PGE/PROFIS, em seu Parecer de fls. 134/136, ao analisar o Recurso, considerou se encontrarem ausentes argumentos jurídicos capazes de provocar revisão do acórdão recorrido.

Em seguida, rechaçou a irresignação do recorrente no tocante à arguição de nulidade do Auto de Infração, observando que a autoridade administrativa responsável pela lavratura do lançamento seria o agente de tributos estaduais, parte legítima e competente para o exercício de atividades fiscalizatórias, em consonância com os termos do art. 7º, III, da Lei nº 11.470/09 e do Decreto nº 11.806.

Manifestou, também, que todas as arguições de inconstitucionalidade dos dispositivos legais deveriam ser rechaçadas, porquanto falece competência a este E. órgão colegiado para a declaração de inconstitucionalidade, nos termos do art. 167, I, do RPAF.

No mérito, entendeu que o recorrente repetiu as mesmas teses da impugnação, sem apresentar qualquer elemento probatório capaz de modificar o lançamento e que, no caso do dendê *in natura*, o enquadramento no regime de diferimento estaria determinado no art. 343, VII, “d”, do RICMS/BA.

Concluiu opinando pelo acolhimento do pedido de compensação do valor destacado no documento fiscal com a presente exigência fiscal, mediante utilização do valor pago, no regime de apuração normal, como crédito fiscal, nos termos do art. 93, VIII, do RICMS/BA e pelo conhecimento e Improvimento do Recurso Voluntário interposto.

VOTO

Consoante relatado, a interposição do Recurso Voluntário sob comento decorreu do inconformismo do autuado com a Decisão de primeira instância, atinente à infração descrita como falta de recolhimento de ICMS, tendo em vista o enquadramento da mercadoria no regime de diferimento, em situação em que não seria possível a sua adoção. A mercadoria (óleo de dendê bruto) estava sendo transferida, em operação interestadual, sem o comprovante do pagamento antecipado, conforme estatui o art. 347, II, “a”, RICMS BA, exigindo ICMS no valor de R\$10.163,72, acrescido de multa.

Inicialmente, cabe a apreciação da reiterada arguição do recorrente referente a nulidade do Auto de Infração sob a alegação de ausência de atribuição e competência do Agente de Tributos Estaduais como autuante na lavratura de Auto de Infração.

Sucede que a Decisão hostilizada não acolheu o pleito do sujeito passivo no sentido de declarar nulo o Auto de Infração, posto que verificou se encontrarem presentes os pressupostos de validade processual, estando definidos o autuado, o montante e o fato gerador do débito tributário reclamado, sendo que o lançamento de ofício e o Processo Administrativo Fiscal dele decorrente não estão inseridos nas hipóteses previstas no artigo 18 do RPAF/BA.

Na espécie versada, conforme já se manifestaram a Decisão da JJF e a PGE/PROFIS, dúvidas inexistem de que o Agente de Tributo Estadual tem competência para lavratura de Auto de Infração decorrente da fiscalização de mercadorias em trânsito e nos estabelecimentos de microempresas e empresas de pequeno porte que se enquadrem como optantes pelo Simples Nacional, sendo parte legítima e competente para o exercício de atividades fiscalizatórias, de acordo com os termos do art. 7º, inciso III, da Lei nº 11.470/09 e do Decreto nº 11.806, que regulamenta a matéria, com validade a partir de 01.07.09.

Nesse contexto, não se pode acolher a pretendida declaração de nulidade do Auto de Infração.

De outra parte, não podem prosperar as alegações de inconstitucionalidades dos dispositivos legais que autorizam a constituição do crédito tributário por Agente de Tributos Estaduais, porquanto é cediço a falta de competência deste órgão de julgamento administrativo para declarar a inconstitucionalidade dos textos legais, ou negativa de aplicação de lei, decreto ou ato normativo, consoante reza o art. 167, inciso I, do RPAF/BA, portanto, somente no âmbito do Judiciário poderia o contribuinte buscar a revisão do ato administrativo, sendo que a constitucionalidade, até Decisão final daquele Poder, é presumida.

Adentrando ao mérito, encontra-se a autuação fundamentada na falta de recolhimento do ICMS, decorrente de operação interestadual de transferência de produto enquadrado no regime de diferimento tributário (óleo de dendê em bruto), através da Nota Fiscal eletrônica, representado pelo DANFE nº 00065 (fl. 6), para filial do autuado PETROBRÁS BIOCOMBUSTÍVEL S/A, localizada em Quixadá, no Estado do Ceará, desacompanhada de DAE ou Certificado de Crédito.

Com efeito, a petição do Recurso se reporta à mesma fundamentação da impugnação apresentada na Primeira Instância, a qual foi devidamente enfrentada na Decisão de piso e o que se constata na análise dos documentos que instruem a autuação, é que a nota fiscal eletrônica, DANFE nº 0065, fl. 06, descreve com limpidez a natureza da mercadoria transportada, “óleo de dendê em bruto” com a NCM 1511.1000, que contempla o dendê *in natura*, produto beneficiado com o regime de diferimento, consoante preconiza o art. 343, inciso VII, alínea “d”, do RICMS/BA.

Art. 343 – É diferido o lançamento do ICMS incidente:

(...)

VII – nas saídas dos seguintes produtos agrícolas e extrativos “*in natura*” para o momento em que ocorrer sua saída para outra Unidade da Federação ou para o exterior ou a saída dos produtos resultantes da sua industrialização ou beneficiamento:

(...)

d) dendê (grifo do relator)

Vale destacar que a mercadoria, quando do momento do fato gerador, transitava pelo território da Bahia, acobertada por documento fiscal, com destino a outra Unidade da Federação, e de acordo com o preconizado na legislação estava caracterizado o termo final do benefício, exigindo o art. 348, § 1º, inciso I, “a”, do RICMS/BA, que acompanhem a mercadoria, a comprovação do pagamento do ICMS antecipado.

Portanto, verifica-se não se tratar, como pretendia o sujeito passivo, de discussão acerca da característica do produto, estar o mesmo industrializado ou não, muito menos a não incidência do ICMS, por ser uma operação de transferência entre empresas de uma mesma titularidade, mas, exatamente o momento em que a legislação prevê o fim da fase de diferimento para a situação em tela.

No que tange ao pedido de compensação do valor escriturado no livro de Registro de Apuração do ICMS, já destacado na nota fiscal objeto da autuação, fl. 85, deve ser obedecida a sistemática prevista nas alíneas do inc. I do § 4º do art. 348 do RICMS/97 que preconiza o seguinte:

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

(...)

§ 4º Na escrituração fiscal das operações de que cuida este artigo, além das demais exigências regulamentares, observar-se-á, especialmente, o seguinte:

I - quando o imposto for pago no momento da saída das mercadorias:

a) o documento fiscal será lançado normalmente no Registro de Saídas, com débito do imposto, anotando-se na coluna “Observações” o número do documento de arrecadação correspondente;

b) o lançamento será transscrito no Registro de Apuração do ICMS, devendo o contribuinte abater do saldo devedor a recolher, ou acrescentar ao saldo credor a transportar para o período seguinte, o valor

constante no documento de arrecadação relativo ao imposto recolhido antecipadamente, fazendo as observações cabíveis;

Ou seja, verifico da legislação regente que o contribuinte terá direito a deduzir do saldo devedor do mês ou acrescentar ao saldo credor a transportar para o período seguinte o valor constante no DAE e devidamente pago, e não o valor do imposto destacado na nota fiscal de saída.

Em consequência somente quando efetuar o pagamento deste Auto de Infração é que o contribuinte poderá se ressarcir do ICMS recolhido, não havendo que se falar em compensação como requerido pelo recorrente, restando, efetivamente, comprovada a infração relatada neste lançamento de ofício.

Diante do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, mantendo a Decisão de primeiro grau, na linha da PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

VOTO DIVERGENTE

Divirjo do entendimento firmado pelo nobre Relator quanto à análise do pedido de "compensação" do débito lançado nesta autuação com o valor escriturado pelo sujeito passivo em seu livro Registro de Apuração do ICMS.

Inicialmente, cumpre salientar que, muito embora o recorrente não tenha recolhido o ICMS antecipadamente, em saída interestadual de óleo de dendê, como lhe impunha o art. 347, II, "a", do RICMS/97, o valor do imposto foi regularmente lançado a débito no livro Registro de Apuração do ICMS, no mês seguinte ao da ocorrência do fato gerador, não havendo, aliás, controvérsia acerca desse fato, até mesmo porque foi apresentada cópia do registro, que, por sua vez, jamais foi impugnada.

Isso significa que, de fato, a conduta do recorrente foi irregular, contudo essa irregularidade foi espontaneamente corrigida, mediante o registro da operação no livro próprio, com o correspondente lançamento a débito do imposto. O próprio CTN, em seu art. 138, estabelece que *"a responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração"*.

O procedimento estatuído no art. 348, do RICMS/97, é uma garantia em favor do contribuinte, de modo que lhe seja assegurada a utilização, como crédito, do pagamento feito antecipadamente. Não há, no referido dispositivo ou em qualquer outro, vedação a que o valor do imposto antecipado seja compensado com créditos oriundos de outras operações; ao revés, o mesmo §4º, transscrito pelo nobre Relator, admite a utilização de certificado de crédito para pagamento do imposto antecipado, *in verbis*:

§ 4º Na escrituração fiscal das operações de que cuida este artigo, além das demais exigências regulamentares, observar-se-á, especialmente, o seguinte:

(...)

II - se, para pagamento do imposto no momento da saída das mercadorias, a quitação do débito for feita mediante emissão de Certificado de Crédito do ICMS pela repartição fiscal:

a) o contribuinte deverá escriturar a Nota Fiscal no Registro de Saídas, normalmente, com débito do imposto, anotando, na coluna "Observações", o número do Certificado de Crédito do ICMS e o respectivo valor;

b) o lançamento será transscrito no Registro de Apuração do ICMS, devendo o contribuinte abater do saldo devedor a recolher, ou acrescentar ao saldo credor a transportar para o período seguinte, o valor constante no Certificado de Crédito do ICMS, fazendo as observações cabíveis;

A possibilidade de utilização de certificado de crédito confirma que o imposto antecipado poderia simplesmente ser compensado com os créditos do sujeito passivo, não havendo porque se impor o pagamento em moeda corrente.

Pode-se afirmar que, na hipótese vertente, o recorrente não possuía certificado de crédito, o que é

verdade. Todavia, não se pode esquecer que a emissão de tal certificado tem por objetivo apenas garantir a efetiva existência do crédito apurado pelo sujeito passivo, o que também não foi contestado nesta autuação. Aliás, se a escrituração do contribuinte está equivocada, não existindo crédito suficiente a suportar os débitos, ainda assim a presente autuação não pode prevalecer, pois se estaria diante de outra infração - utilização indevida de crédito.

Em resumo, não existe norma que imponha o pagamento do ICMS antecipado, nesta hipótese, em moeda corrente; o recorrente escriturou no livro Registro de Apuração do ICMS o débito do imposto da operação em comento; não houve qualquer prejuízo para o Fisco, já que o imposto foi lançado a débito na escrita do contribuinte; a exigência do imposto é, portanto, abusiva, assim como a multa estabelecida, eis que, mesmo tardivamente, o contribuinte cumpriu com a obrigação principal.

Ante o exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para julgar **Improcedente** a presente autuação.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1^a Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **210581.0920/11-3**, lavrado contra **PETROBRÁS BIOCOMBUSTÍVEL S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$10.163,72**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros(as): Valnei Sousa Freire, Denise Mara Andrade Barbosa, Maria Auxiliadora Gomes Ruiz e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros(as): Fábio de Andrade Moura e Alessandra Brandão Barbosa.

Sala das Sessões do CONSEF, 05 de fevereiro de 2013.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

VALNEI SOUSA FREIRE – RELATOR

FÁBIO DE ANDRADE MOURA – VOTO DIVERGENTE

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEEIRO COSTA – REPR. DA PGE/PROFIS