

**PROCESSO** - A. I. N.º 269352.0025/12-0  
**RECORRENTE** - BOMPREGO BAHIA SUPERMERCADOS LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0247-02/12  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 04.07.2013

### 3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO C.JF Nº 0242-13/13

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. OPERAÇÕES ISENTAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Comprovado nos autos que se trata de operações de retorno de bens para acondicionamento ou embalagem, cuja operação é isenta do ICMS, sendo vedada a utilização de crédito fiscal. Razões recursais insuficientes para elidir a infração. Não acolhida a preliminar de nulidade. Decisão unânime. Rejeitada a preliminar de decadência. Decisão por maioria. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão não unânime.

#### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo contra a Decisão da 2ª JJF, proferida através do Acórdão nº. 0247-02/12, que julgou o Auto de Infração Procedente, o qual fora lavrado para exigir o ICMS de R\$ 47.012.466,56, acrescido da multa de 60%, inerente aos meses de janeiro de 2007 a dezembro de 2011, em razão da utilização indevida de crédito fiscal referente à aquisição de mercadorias beneficiadas com isenção do imposto, por se tratar de materiais de condicionamento, notadamente pallets, caixas plásticas de produtos hortigranjeiros, bin plástico e camisão térmico, produtos isentos em suas remessas e retornos, conforme art. 19 do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97. Consta, ainda, que: *“Na própria defesa do Auto de Infração 279459.0002/09-4 (Cópia no Anexo II), a empresa atesta que não se trata de mercadorias para comercialização, mas de acondicionamento, não sendo objeto de mercancia. No julgamento deste mesmo Auto de Infração 279459.0002/09-4, realizado pela 5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL do CONSEF, através do ACÓRDÃO JJF Nº 0287-05/11 (Cópia no Anexo III) foi constatado que as mercadorias elencadas não se tratam de itens para comercialização, e sim, de acondicionamento, sendo indevido o crédito de ICMS.”*

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração Procedente, diante dos seguintes entendimentos:

1. Inerente à arguição de inconstitucionalidade à cobrança, ressalta que o art. 167, I, do RPAF/99, exclui da competência do órgão julgador tal declaração, razão pela qual se abstém de manifestar a respeito;
2. Rejeitar a preliminar de decadência do direito de a Fazenda Estadual constituir o crédito tributário correspondente ao período de janeiro a maio de 2007, conforme regras previstas no art. 173, I, do CTN, que são as mesmas previstas no art. 107-B, do COTEB (Lei nº 3.956/81);
3. Não acolher a preliminar de nulidade do Auto de Infração, por entender que a acusação está de acordo com os fatos apurados pela fiscalização, que os papéis de trabalhos contêm os elementos suficientes para se determinar as infrações e o infrator, tendo o autuado exercido o seu direito de ampla defesa e do contraditório, não identificando nenhuma violação ao devido processo legal;
4. Também não acolher a arguição de nulidade sob a alegação de que o Auto de Infração anterior se encontra aguardando decisão de uma das Câmaras deste CONSEF, apresentada em

sustentação oral, pois a matéria tratada na citada autuação anterior é referente ao levantamento quantitativo de estoque, enquanto que, na presente lide a matéria diz respeito ao crédito indevido relativo a remessas e retornos de materiais de acondicionamento ou embalagem, operações amparadas pela isenção;

5. Indeferir o pedido de perícia, pois considera os elementos de prova nos autos suficientes para a formação da convicção dos julgadores e a prova do fato não depende de conhecimento especial de técnicos, conforme previsto no art. 147, II, “a”, e “b”, do RPAF/99.
6. No mérito, a JJF salienta que em razão da representação através do Acórdão JJF nº 0287-05/11 decorrente da constatação de que as mercadorias elencadas não se tratam de itens para comercialização e sim de acondicionamento, sendo indevido o crédito do ICMS, como também do reconhecimento do contribuinte de que os bens não são comercializados, mas auxiliam o transporte das mercadorias comercializadas e, por conseguinte, apresentam movimentações físicas de entrada e saída do estabelecimento autuado, resta cristalino que não existe dúvida e muito menos lide em relação à destinação de acondicionamento dos bens, objeto da exigência fiscal, inexistindo comercialização. Porém, de igual modo, o sujeito passivo reconhece que se creditou do ICMS nas operações de retornos das pallets, caixas plásticas de produtos hortigranjeiros, bin plásticos e camisa térmico, bens que auxiliam o transporte das mercadorias comercializadas, o que afronta ao disposto no art. 19 do RICMS/97 que prevê a isenção do ICMS nessas operações e, por consequência, não geram crédito do imposto.
7. No tocante à alegação defensiva de que deveria a fiscalização refazer o “*conta corrente fiscal do ICMS*”, a JJF ressalta que o contribuinte teve oportunidade de sanar a irregularidade apurada, sem a aplicação da multa, ao tomar conhecimento do resultado do julgamento anterior até o início da nova ação fiscal, inclusive refazendo sua conta corrente fiscal. Assim, entende que a infração restou caracterizada.

No Recurso Voluntário, de fls. 239 a 272 dos autos, o recorrente apresenta as seguintes alegações:

1. Que o julgado recorrido merece ser reformado tendo em vista ter desprezado a realidade fática evidenciada no feito, que denuncia a inexistência do crédito tributário reclamado, assim como impediu o pleno exercício do direito a ampla defesa e ao contraditório, porquanto indeferiu a produção de prova pericial e/ou diligência, assim como o refazimento da escrita fiscal da autuada, provimento que ressaltariam a inexistência de débitos em aberto. Aduz que o Auto de Infração é improcedente, tendo em vista a decadência de parte do débito cobrado e o efetivo estorno do crédito realizado.
2. Salienta ser flagrante a nulidade do presente Auto de Infração, pois decorre de julgado realizado no Acórdão JJF nº 0287-05/11, que julgou procedente em parte o Auto de Infração nº 279459.0002/09-4, razão pela qual houve recurso de ofício, sendo, no referido lançamento de ofício, a recorrente acusada (infração 6) de ter omitido saídas tributadas. Contudo, restou comprovada a inadequação da presunção quanto a alguns produtos considerados na autuação (pallets, caixas plásticas e pallets chep azul), tendo em vista não serem objeto de mercancia da recorrente, sendo determinada a apuração do imposto eventualmente devido, por creditamento indevido, fundamento do presente Auto de Infração, cujo lançamento anterior ainda não foi finalizado, restando pendente de julgamento do recurso de ofício e, assim passível de reforma, o que incidiria a restauração da exigência do imposto face a suposta omissão de saída, cujas transferências gerariam direito ao crédito fiscal. Assim, aduz que o conflito entre as exigências propostas nos dois Autos de Infração impõem o entendimento pela óbvia nulidade do último, ao menos para aguardar o trânsito em julgado administrativo do primeiro, onde confirmaria ou não a situação dos bens como isentos.
3. Reitera a extinção de parte do crédito tributário, relativo ao período de janeiro a maio de 2007, por força do art. 156, V e VII, c/c art. 150, § 4º, do CTN, uma vez que, como o ICMS é tributo sujeito ao lançamento por homologação, o prazo decadencial inicia-se com o seu fato gerador. Em sendo assim, ultrapassado o prazo de cinco anos, o fisco homologa (tacitamente) o

lançamento antecipado realizado pelo sujeito passivo e o crédito nele constituído é definitivamente extinto. No caso concreto, a recorrente tomou ciência do Auto de Infração em 14/06/2012, quando já ultrapassado o prazo para homologação, pelo fisco, dos lançamentos (antecipados) relativos ao período de janeiro a maio de 2007, cuja cobrança deve ser afastada.

4. Aduz a total improcedência da acusação fiscal em razão do estorno do crédito questionado pelo débito lançado na saída dos mesmos produtos considerados como não tributados. Reconhece que tais bens não são comercializados e que auxiliam o transporte das mercadorias comercializadas e, por conseguinte, apresentam movimentações físicas de entrada e saída dos seus estabelecimentos, sendo esta a razão pela qual terminou promovendo o lançamento do crédito e do débito fiscal. Contudo, tal providência não traz qualquer prejuízo financeiro para o Fisco, porquanto o desacerto preliminar resta anulado em razão dos procedimentos efetivados pela autuada, quando da movimentação da saída, do que conclui inexistir tributo a ser recolhido, conforme prova a tabela apresentada pelos autuantes, transcrita na decisão recorrida, confirmando que 98,7264% do total dos valores creditados questionados, apropriados entre 2007/2011, foram efetivamente debitados (R\$ 46.413.740,40 de débito e R\$ 47.012.466,56 de crédito, resultando a diferença de R\$ 598.726,16), do que aduz não haver dúvidas quanto a total improcedência da exigência fiscal de débito ilícito e incerto. Assim, defende que para se chegar ao valor concreto, impõe seja realizado o refazimento da escrita fiscal, até mesmo por meio de perícia e/ou diligência, onde seriam certificados os efeitos econômicos e fiscais dos resultados, considerando todos os créditos e débitos remanescentes, sobretudo em respeito ao princípio da verdade material, sob pena da manutenção desta exigência fiscal importar em enriquecimento ilícito do Estado, do que repudia a sugestão do julgado de que sejam realizados procedimentos visando a restituição dos valores escriturados como débito, por configurar verdadeiro “*solvet et repet*”, instituto repudiado na doutrina e jurisprudência. Cita doutrina e julgados. Em seguida, conclui que, diante da exigência fiscal em montante significativo, o valor encontrado como diferença entre tais créditos e os lançamentos como débitos, evidencia a impropriedade da exigência fiscal líquida, do que reitera a necessidade de apuração do imposto efetivamente devido e da imprescindibilidade da realização de perícia/diligência, de forma a constatar a repercussão financeira de tais lançamentos. Invoca o art. 142 do CTN e apresenta questões, para em seguida, requerer a nulidade da Decisão recorrida.
5. Arguiu a desarrazoabilidade da multa aplicada por entender desproporcional, injusta e abusiva, com nítido caráter confiscatório, deixando de ser punitivo e transformando-se em arrecadatório, do que cita jurisprudência e doutrina.
6. Invoca o princípio de direito público “in dubio pro contribuinte”, conforme dicção do art. 112 do CTN.

Por fim, requer que:

1. Seja anulada a Decisão recorrida, por preterição do direito de defesa, sendo determinada a devolução do feito para a instância julgadora competente ou de logo convertido o feito em diligência, no sentido de definir o imposto que supostamente deixou de ser recolhido, refazendo a escrita fiscal do recorrente, afastando tanto os créditos fiscais questionados como os débitos decorrentes da saída dos citados produtos, para só após imputar cobrança do valor que deixou de ser recolhido, caso existente.
2. No mérito, reforme a Decisão recorrida para julgar improcedente o Auto de Infração, por inexistir imposto a ser recolhido em face do creditamento questionado, porquanto antes de qualquer procedimento fiscal, também lançou os valores do imposto como débito na escrita fiscal, anulando os efeitos do crédito fiscal, fato reconhecido pelos autuantes em 98,7264% dos valores questionados, bem como a existência de saldo credor na escrita fiscal.
3. Alternativa e sucessivamente, requer que sejam excluídos os valores referentes ao período de janeiro a maio de 2007, porquanto extinto o direito da Fazenda Pública, assim como afastada ou no mínimo reduzida, a confiscatória e desproporcional multa aplicada, considerando a

dosimetria da pena, tendo em vista que os valores lançados como crédito e débito na escrita fiscal não tiveram repercussão econômica nem trouxeram vantagem fiscal ilícita.

4. Por fim, em caso de dúvida se interprete a norma jurídica da forma mais favorável à recorrente (art. 112 do CTN), do que protesta por todos os meios de provas, perícia e diligência fiscal-contábil.

Às fls. 285 a 333 dos autos, o recorrente atravessa petição para requerer à Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia “*Restituição do indébito no valor de R\$ 46.413.740,40 (quarenta e seis milhões, quatrocentos e treze mil, setecentos e quarenta reais e quarenta centavos)*” do ICMS, em face da decisão proferida pela 2ª Junta de Julgamento Fiscal – Acórdão JJF nº 0247-02/12, referente ao Auto de Infração nº 269352.0025/12-0, sob a alegação de que o referido acórdão denuncia a restituição e incita a requerente a buscá-lo, quanto aos valores do ICMS lançados como débito na sua escrita fiscal, no montante indicado e reconhecido pelos próprios autuantes, consoantes os mesmos fundamentos esposados em seu Recurso Voluntário de que 98,7264% do total dos valores creditados questionados, ou seja, o montante de R\$ 46.413.740,40, foram efetivamente lançados como débitos, o que, como consequência do *decisum* que rejeita a verdade material, restaria configurado o direito da requerente em ser restituída no aludido montante, do que cita os artigos 165 do CTN e 73 do RPAF.

Às fls. 335 a 338 dos autos, a representante da PGE/PROFIS, Dr.<sup>a</sup> Maria José Coelho Sento-Sé, verifica que as alegações recursais praticamente repetem os mesmos argumentos aduzidos em sua impugnação inicial, todos já exaustivamente examinados na decisão de Primeira Instância. Assim, da análise das razões expendidas no Recurso Voluntário considera ausentes argumentos jurídicos capazes de provocar revisão do acórdão, ora recorrido. Assevera que, compulsando os autos, verifica-se à saciedade que tanto a imputação fiscal está absolutamente clara, devidamente tipificada e alicerçada na legislação tributária estadual, como o lançamento atende a todos os requisitos descritos no art. 39 do RPAF/99, tendo sido observados os princípios que regem o processo administrativo fiscal.

Preambularmente, observa que todas as arguições de inconstitucionalidades constantes da súplica recursal devem ser rechaçadas por faltar de competência a este órgão colegiado à declaração de inconstitucionalidade, em consonância com o art. 167, I, do RPAF, do que frisa que o princípio constitucional que veda a criação de tributo com efeito confiscatório não alcança as multas, eis que as mesmas possuem natureza jurídica diversa do tributo, ou seja, são autênticas sanções impostas ao contribuinte com função nitidamente educativa.

Quanto às arguições de nulidades do lançamento tributário em apreço, a PGE/PROFIS aduz que não merecem prosperar, vez que inexistem falhas ou vícios capazes de ensejar prejuízos ao contribuinte, pois o lançamento tributário descreve com perfeição o fato gerador, assim como indica os critérios adotados na fixação da base de cálculo e a legislação tributária aplicável à hipótese *sub examine*.

Inerente à alegação de decadência do crédito tributário relativo ao exercício de 2007, defende que deverá ser afastada em face dos termos da legislação tributária vigente, visto que o art. 107 do COTEB, em conformidade com a previsão do art. 150, § 4º, do CTN, prevê o início do prazo decadencial como sendo o primeiro dia do exercício seguinte da ocorrência do fato gerador. Assim, considerando cinco anos a partir de primeiro de janeiro de 2008, como também a autuação em 13/06/2012, com intimação do sujeito passivo em 14/06/2012, ocorreu dentro do prazo legal, devendo ser afastada a alegação de decadência.

Opina que o pedido de diligência e perícia fiscal não deve ser acolhido em face dos elementos probatórios, constantes no processo, serem suficientes para a formação da convicção dos julgadores e a prova do fato não depender de conhecimento especial de técnicos, conforme previsto no art. 147, II, do RPAF.

Salienta que o próprio sujeito passivo reconhece expressamente que se tratam de itens destinados a acondicionamento, sendo indevido o crédito de ICMS ocorridos nas operações de retornos dos mesmos. Destaca a PGE/PROFIS que a legislação do ICMS determina com clareza solar no art. 19 do RICMS/BA a isenção das operações de remessa de vasilhames, recipientes e embalagens, razão pela qual não poderia o recorrente ter se creditado do imposto.

Quanto à alegação de que se debitava nas operações de saídas das remessas de vasilhames, recipientes e embalagens, aduz a PGE/PROFIS que poderá o sujeito passivo apresentar um demonstrativo detalhado das notas fiscais com vistas a comprovar sua alegação, mediante processo específico, perante a Inspeção Fazendária do domicílio fiscal do contribuinte, sendo, portanto, incabível a compensação nos presentes autos, por ausência de previsão legal.

Ante as considerações expendidas, opina pelo conhecimento e Improvimento do Recurso Voluntário.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto no sentido de modificar a Decisão da 1ª Instância que julgou procedente o Auto de Infração, lavrado para exigir o crédito indevido de ICMS de R\$ 47.012.466,56, nos retornos de materiais de acondicionamento, operações isentas de imposto conforme art. 19 do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, vigente à época dos fatos ocorridos no período de janeiro de 2007 a dezembro de 2011.

Inicialmente, rejeito a preliminar de decadência relativa aos créditos exigidos no período de janeiro a maio de 2007, uma vez que, com fundamento na previsão legal contida no § 4º do artigo 150 do CTN, o qual dispõe que *“Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador...”*, a legislação pertinente no Estado da Bahia, insita no § 1º do art. 28 da Lei. nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB), fixou *o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência da hipótese tributária de incidência como o momento a partir do qual se iniciaria a contagem do prazo decadencial para constituição do respectivo crédito tributário*.

Há de se ressaltar que cabe a autoridade julgadora cumprir a legislação baiana, até o momento em que haja propositura do Secretario da Fazenda de modificação ou revogação da lei ou ato considerado ilegal. Assim, quando da lavratura do Auto de Infração, em 13.06.2012, não havia operado a decadência do direito de a Fazenda Estadual constituir o crédito tributário relativo aos aludidos fatos geradores.

De igual sorte, deixo de acatar o pedido do recorrente para que se reforme o Acórdão JJF nº 0247-02/12, visto que a Decisão recorrida apreciou as provas e alegações trazidas ao processo, fundamentando todas as posições adotadas. Assim, o fato de ter indeferido o pedido de prova pericial, desde que devidamente justificado e diante das provas produzidas nos autos, não cerceia o pleno exercício do direito a ampla defesa e ao contraditório, conforme alega o recorrente. Logo, inexistente omissão que venha maculá-la.

Quanto à alegada nulidade do presente Auto de Infração, uma vez que ainda não foi julgado o Recurso de Ofício interposto no Acórdão JJF nº 0287-05/11, no qual restou comprovada a inadequação da auditoria de estoque de pallets e caixas plásticas, por não ser objeto de mercancia, sendo determinada a apuração do imposto por crédito indevido, tendo o recorrente aduzido que, se restabelecida a exigência do imposto da suposta omissão de saída, tais transferências gerariam direito ao crédito fiscal, devo esclarecer que o patrono do autuado deve estabelecer a distinção entre operações isentas e produtos isentos.

No caso das omissões de saídas apuradas na auditoria de estoque de pallets e caixas plásticas, a princípio, deveria se cobrar o imposto pelas mercadorias tributadas (pallets e caixas plásticas) saídas sem tributação, cujos destinos destas operações omissas são indeterminados, não podendo se afirmar que foram as operações de remessas e retornos entre estabelecimentos do autuado,

operações esta isentas por força do art. 19 do RICMS (Convênio ICMS 88/91) ou se foram operações de vendas, estas tributadas. Contudo, por bom senso, haja vista não se tratarem de mercadorias, tais itens foram excluídos do levantamento quantitativo e recomendada à exigência do imposto por utilização indevida de crédito fiscal.

Entretanto, tal conduta não autoriza ao recorrente supor que, na hipótese de restaurada a exigência objeto do Recurso de Ofício, legitimaria os créditos fiscais das operações de retornos dos materiais de acondicionamento, pois, conforme previsão legal acima, tal operação é isenta e, em consequência, não admite o crédito fiscal destacado equivocadamente no documento fiscal, pois, reprise-se, o que estaria sob a análise do Recurso de Ofício são as operações de saídas de mercadorias tributáveis (pallets e caixas plásticas) sem a devida tributação, ou seja, saídas sem destinação comprovada, o que não se confundem com as operações de retorno e de remessa, estas operações isentas, enquanto aquelas operações tributadas.

Logo, ao contrário do que quer fazer crer o recorrente, no caso de restabelecimento do valor excluído, não ensejaria a legalização dos créditos indevidos das operações de retorno, sendo irrelevante o citado trânsito em julgado por se tratar de fato gerador diverso do ora examinado, pois o ICMS exigido das saídas omissas de palletes e caixas plásticas (operações e mercadorias tributadas sem a devida tributação) em nada se vincula com a exigência dos créditos fiscais, utilizados indevidamente, das operações de retornos de palletes e caixas plásticas (operações isentas e inerentes aos bens devidamente documentados).

Também indefiro o pedido de perícia/diligência para se refazer a conta corrente fiscal do estabelecimento autuado, visto que, por se tratar de sucessivos indébitos fiscais em que acarretaram sucessivos créditos fiscais indevidos aos estabelecimentos adquirentes, não há de se falar em compensação entre crédito e débito no mesmo estabelecimento, pois os estabelecimentos destinatários também se utilizaram desses mesmos créditos. Há de se ressaltar que, conforme previsto no art. 112 do RICMS/BA, vigente à época dos fatos geradores, o débito fiscal só poderá ser estornado ou anulado quando não se referir a valor constante em documento fiscal, sendo vedada a restituição ou a autorização para aproveitamento como crédito fiscal, ao estabelecimento remetente, do valor do ICMS que tiver sido utilizado como crédito pelo estabelecimento destinatário, a menos que se comprove que o mesmo procedeu ao estorno do respectivo valor.

Inerente à alegação de desarrazoabilidade da multa aplicada, a qual entende desproporcional, injusta e abusiva, com nítido caráter confiscatório, deixo de me pronunciar em razão de falecer de competência este órgão julgador para análise em que busca a declaração de inconstitucionalidade, conforme previsto no art. 167 do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, salientando, apenas, que tal penalidade é a legalmente prevista ao caso concreto.

No mérito, o recorrente aduz a improcedência da acusação fiscal em razão do estorno do crédito exigido ser anulado pelo débito lançado na saída dos mesmos produtos considerados como não tributados, o que entende não haver qualquer prejuízo financeiro para o Fisco, do que conclui inexistir tributo a ser recolhido, conforme prova a tabela apresentada pelos autuantes, confirmando que 98,7264% do total de R\$ 47.012.466,56 dos créditos questionados, apropriados entre 2007/2011, R\$ 46.413.740,40 foram efetivamente debitados, resultando a diferença de R\$ 598.726,16), do que defende que seja refeita a sua escrita fiscal, considerando todos os créditos e débitos remanescentes, sobretudo em respeito ao princípio da verdade material, sob pena da manutenção desta exigência fiscal importar em enriquecimento ilícito do Estado.

Em que pese plausível a alegação recursal, com o exemplo numérico trazido pelos autuantes e pelo recorrente restou provado o prejuízo para o Estado da Bahia. Ademais, por se tratarem de mercadorias fungíveis, as quais não possuem identificação própria, não se pode valorar, efetivamente, se os devidos créditos fiscais foram anulados com os débitos no próprio estabelecimento, em razão das sucessivas saídas e entradas destes bens.

Apenas é certo que o contribuinte não se prejudicou, pois o débito do emitente do documento

fiscal (remetente do material de acondicionamento) indubitavelmente corresponde a um efetivo crédito fiscal junto ao estabelecimento adquirente. Contudo, o mesmo não se pode dizer em relação à alegação recursal de que o crédito fiscal indevido é anulado pelo débito fiscal lançado na saída dos mesmos produtos, cujas operações são isentas, em relação ao mesmo estabelecimento, pois, por se tratarem de bens fungíveis, não se pode valorar se as mesmas quantidades saíram e com os mesmos valores, de forma a se anular o crédito indevido com o indébito fiscal, conforme alega o apelante.

Tal constatação é verificada na exemplificação numérica trazida aos autos, como também comprovada através da omissão de saídas apurada através de auditoria de estoque, conforme Auto de Infração nº 279459.0002/09-4, objeto do Recurso de Ofício impetrado no Acórdão JF nº 0287-05/11 (fls. 48/72), cujas constatações denunciam a ocorrência de créditos a mais do que os débitos, em prejuízo ao Estado.

Porém, independentemente desta conclusão, não há que se falar em compensação ou restituição dos valores dos créditos fiscais indevidos com os debitados, visto que o alegado indébito fiscal ensejou o correspondente crédito fiscal no estabelecimento adquirente dos referidos bens de acondicionamento, não devendo simultaneamente suportar a compensação pleiteada no estabelecimento emitente e o crédito fiscal no estabelecimento destinatário, ocorrência que tem efeito cascata por se tratar de sucessivos débitos fiscais em que ensejam sucessivos créditos fiscais indevidos aos estabelecimentos adquirentes, o que geraria ainda maior prejuízo ao erário estadual.

Repise-se que, conforme previsto no art. 112 do RICMS/BA, vigente à época dos fatos geradores, o débito fiscal só poderá ser estornado ou anulado quando não se referir a valor constante em documento fiscal, sendo vedada a restituição ou a autorização para aproveitamento como crédito fiscal, ao estabelecimento remetente, do valor do ICMS que tiver sido utilizado como crédito pelo estabelecimento destinatário, a menos que se comprove que o mesmo procedeu ao estorno do respectivo valor, cujo rito processual é próprio, e, por questões óbvias, não pode ser através deste processo administrativo fiscal.

Por sua vez, o art. 33 da Lei nº 7.014/96 determina que serão restituídas, no todo ou em parte, as quantias relativas ao imposto, multas e demais acréscimos legais recolhidos indevidamente, **consoante a forma estabelecida em regulamento**, observados os prazos de prescrição e decadência. (grifo nosso)

Assim, como forma de corrigir os créditos indevidos, deve-se exigir os respectivos valores na unidade distribuidora, como no caso do estabelecimento autuado, por representar a maior centralização das operações, sendo que os créditos apropriados nas operações subsequentes pelas unidades varejistas é que, efetivamente, anulariam e compensariam os valores de indébito fiscais pretendidos pela recorrente a título de restituição, ora reclamados, passando, a partir deste momento, os estabelecimentos varejistas a realizar estas operações sem destaque do ICMS, como determina a legislação.

Diante do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

#### **VOTO DIVERGENTE I (Preliminar de decadência)**

Em que pese o brilhantismo do voto do relator, divirjo do seu entendimento quanto à preliminar de decadência, pois entendo que assiste razão ao Recorrente, uma vez que houve o pagamento antecipado previsto no art. 150, §4º, do CTN, devendo ser aplicada a data da ocorrência do fato gerador como *dies a quo* da contagem do prazo decadencial.

Veja-se que, segundo o entendimento pacificado no STJ, no Recurso Especial Representativo de Controvérsia nº 973733/SC, deve ser aplicado o art. 150, §4º, do CTN aos casos em que há recolhimento antecipado do imposto sujeito ao lançamento por homologação:

*PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA.*

*ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.*

*1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).*

*[...]*

*3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs.. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs.. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 183/199).*

*[...]*

*(REsp 973733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009)*

Conforme determinado na Constituição Federal (art. 146, III, "b"), a decadência do crédito tributário é matéria reservada à lei complementar. Segundo já definiu o Supremo Tribunal Federal, a Lei Complementar mencionada pela Constituição Federal é o CTN, cujas normas prevalecem, inclusive, sobre a Lei de Execução Fiscal, como, aliás, leciona Leandro Paulsen:

*"Após o advento da CF/88, com previsão expressa nesta alínea no sentido de que se trata de norma geral em matéria tributária, tem-se todos os elementos para afirmar, categoricamente, que estão sob reserva de lei complementar. O STF já firmou posição acerca da matéria, e o STJ, recentemente, tem se pronunciado no sentido de que os dispositivos da LEF não podem prevalecer em face do CTN, conforme se pode ver dos precedentes acerca da interrupção da prescrição pela citação, em nota ao art. 174, parágrafo único, inciso I, do CTN" (in Direito Tributário, Editora Livraria do Advogado, 10ª. Ed., pág. 94).*

Como dito acima, esse é o entendimento que prevalece no STF, ex vi do aresto a seguir transcrito:

*"A questão da prescrição e da decadência, entretanto, parece-me pacificada. É que tais institutos são próprios de lei complementar de normas gerais (art. 146, III, b). Quer dizer, os prazos de decadência e de prescrição inscritos na lei complementar de normas gerais (CTN) são aplicáveis, agora, por expressa previsão constitucional, às contribuições parafiscais" (Plenário, RE 148754-2/RJ, excerto do voto do Min. Carlos Velloso).*

Frise-se que a Súmula Vinculante nº 08, a qual vincula também a Administração Pública, conforme determina o art. 103-A, da CF/88, cristalizou o entendimento de que são inconstitucionais os arts. 5º, do Decreto-Lei nº 1.569/77, e 45 e 46, da Lei nº 8.212/91, utilizando-se justamente o fundamento de que a prescrição e a decadência são matérias reservadas à Lei Complementar de âmbito nacional, conforme se observa da ementa dos precedentes que ensinaram a edição do referido verbete:

**"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, III, b, 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.**

[...]

(RE 560626/RS, Relator Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, Julgado em 12/06/2008). (grifamos)

Assim 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”.*

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.

Todavia, apenas somente após uma leitura atenta e diante de uma reflexão 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. 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.

Sabe-se bem que efeito vinculante é atributo exclusivo do verbete da súmula, não atingindo a sua fundamentação. Todavia, não se pode fechar os olhos para o entendimento adotado pela mais alta Corte de Justiça do nosso país, há muito tempo, vale frisar, como se as decisões judiciais não passassem de mera recomendação. Ademais, não nos parece que seja necessário que o STF edite uma súmula vinculante específica para o caso da legislação do Estado da Bahia para que se aplique o entendimento jurisprudencial pacificado de forma incontestada nos Tribunais Superiores.

Portanto, em termos de decadência, as normas do CTN devem prevalecer sobre as disposições constantes do COTEB.

Veja-se que o CTN prescreve as normas de decadência em dois dispositivos: art. 173, I, e art. 150, §4º, a seguir transcritos, in verbis:

*“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”.*

*“Art. 150. (...)*

*§ 4º. Se a lei não fixar prazo para a homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado 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”.*

Ou seja, há, no CTN, duas regras distintas referentes à definição do termo a quo do prazo decadencial; cabendo ao intérprete definir quando ele coincide com o fato gerador (lançamento por homologação) e quando ele é protelado para o primeiro dia útil do exercício seguinte (lançamento de ofício).

Uma premissa parece facilitar bastante o deslinde da questão e ela diz respeito ao significado da palavra homologar. Segundo o dicionário Michaelis, homologar quer dizer “confirmar por sentença ou autoridade judicial ou administrativa; aprovar”. Logo, o ato que é sujeito à homologação é o pagamento realizado pelo contribuinte; é ele que será verificado pela autoridade administrativa fiscal e, se estiver correto, será aprovado, confirmado. Não se homologa o lançamento feito pelo contribuinte, até mesmo por ser discutível o chamado “lançamento por homologação”, vez que não se enquadra no conceito de atividade “administrativa plenamente vinculada” a que faz referência o art. 3º, do CTN.

Firmada tal premissa, é de se concluir que, se houve pagamento do tributo, ainda que parcial, o prazo decadencial conta-se a partir da ocorrência do fato gerador, consoante estabelece o parágrafo 4º, do art. 150, do CTN. Do contrário, ou seja, se não houve recolhimento do tributo, nem mesmo parcial, a decadência somente começa a ser computada do primeiro dia do exercício seguinte, conforme o art. 173, I, do CTN.

O entendimento ora esposado não representa nenhuma novidade, pois vem sendo adotado, há muito tempo, pelo Superior Tribunal de Justiça. A própria Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, atenta a isso e, principalmente, aos elevados gastos suportados pela União com a sucumbência gerada pela defesa, infértil, de tese contrária, já adotou internamente o mesmo posicionamento do Superior Tribunal de Justiça, através do Parecer nº 1617/2008, cujos trechos principais pede-se vênua para transcrever:

*“3031. Assim, com base em magistério de Leandro Paulsen, conclui-se que:*

- a) no caso do pagamento parcial da obrigação, independentemente de encaminhamento de documentação de confissão (DCTF, GFIP ou pedido de parcelamento), o prazo de decadência para o lançamento de ofício da diferença não paga é contado com base no § 4º, do art. 150, do Código Tributário Nacional;*
- b) no caso de não pagamento, nas hipóteses acima elencadas (com ou sem o encaminhamento de documentação de confissão), o prazo é contado com base no inciso I, do art. 173, do CTN;*
- c) de qualquer sorte, nos casos em que a declaração foi prestada ou houve parcelamento, não haveria a necessidade de lançar o valor já declarado, mas sim apenas a diferença, o que se tem chamado de lançamento suplementar.*

*[...]*

*3738. É recorrente a fixação do dies a quo do prazo de decadência na data da ocorrência do fato gerador quando da antecipação do pagamento sem prévio exame da autoridade fiscal. Isto é, ainda que o recolhimento seja parcial, as diferenças são exigíveis, a partir do fato gerador da obrigação. Mas, e quando não se tem o pagamento antecipado? No Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 936380/SC, relatado pelo Ministro Castro Meira, matéria julgada em 19 de fevereiro de 2008, ementou-se, como segue:*

*“TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. EXAÇÃO SUJEITA A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. ARTIGOS 150, § 4º, E 173, I, DO CTN. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. SÚMULA 7/STJ. 1. Se não houve pagamento antecipado pelo contribuinte, é cabível o lançamento direto substitutivo, previsto no artigo 149, V, do CTN, e o prazo decadencial rege-se pela regra geral do artigo 173, I, do CTN. Precedentes”.*

*(...)*

*a) A Súmula Vinculante nº 8 não admite leitura que suscite interpretação restritiva, no sentido de não se aplicar - - efetivamente - - o prazo de decadência previsto no Código Tributário Nacional; é o regime de prazos do CTN que deve prevalecer, em desfavor de quaisquer outras orientações normativas, a exemplo das regras fulminadas;*

*(...)*

*d) para fins de cômputo do prazo de decadência, não tendo havido qualquer pagamento, aplica-se a regra do art. 173, inc. I do CTN, pouco importando se houve ou não declaração, contando-se o prazo do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

*e) para fins de cômputo do prazo de decadência, tendo havido pagamento antecipado, aplica-se a regra do § 4º do art. 150 do CTN;*

Havendo recolhimento a menor do imposto ou utilização indevida de crédito fiscal, implica dizer que o contribuinte recolheu parcialmente o tributo devido. Veja-se que a compensação crédito/débito lançada na conta corrente do contribuinte estava em parte correta.

Ora, compensação é meio de pagamento, é modalidade de extinção do crédito tributário expressamente prevista no art. 156, II, do CTN. Na apuração mensal do ICMS, o contribuinte lança os seus créditos e débitos e encontra, ao final do mês, um saldo devedor ou um saldo credor de imposto, logo, ainda que tenha utilizado algum crédito indevidamente, é fato que o contribuinte realizou o pagamento antecipado a que alude o §4º do art. 150, do CTN.

Assim sendo, deve ser aplicado o prazo previsto no art. 150, §4º, do CTN, para que se conclua, sem sobressaltos, que o prazo decadencial, na espécie, iniciou-se na data da ocorrência de cada fato

gerador, estando, portanto, irremediavelmente extinto pela decadência o crédito tributário relativo aos fatos geradores ocorridos 5 anos antes da intimação do sujeito do passivo.

Frise-se que o crédito tributário só é constituído com o lançamento eficaz, para o qual é imprescindível a regular notificação do contribuinte para o oferecimento de defesa. A pura e simples lavratura do Auto de Infração não tem o condão de constituir o crédito tributário. Tão somente após a regular notificação do sujeito passivo é que o lançamento tributário se perfaz. Neste sentido, a jurisprudência pacífica do STJ:

*AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. NOTIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CONDIÇÃO DE PROCEDIBILIDADE E EXIGIBILIDADE. CONTRIBUIÇÃO SINDICAL RURAL. PUBLICAÇÃO DE EDITAIS. EFICÁCIA DO ATO. PRINCÍPIOS DA PUBLICIDADE E DA NÃO-SURPRESA FISCAL.*

**1. A notificação do lançamento do crédito tributário constitui condição de eficácia do ato administrativo tributário, mercê de figurar como pressuposto de procedibilidade de sua exigibilidade.**

2. *Hipótese em que a controvérsia a ser dirimida nos presentes autos cinge-se aos seguintes tópicos: (a) se a ausência de notificação do lançamento do crédito tributário o torna inexistente e, portanto, restaria configurada a impossibilidade jurídica do pedido; (b) se há a necessidade de publicação de editais em jornais de circulação local, bem como a publicação de editais para notificação do vencimento da contribuição sindical rural; e (c) sendo publicado o edital no Diário Oficial torna-se desnecessária sua publicação em jornal local de maior circulação.*

3. **"A notificação ao sujeito passivo é condição para que o lançamento tenha eficácia. Trata-se de providência que aperfeiçoa o lançamento, demarcando, pois, a constituição do crédito que, assim, passa a ser exigível do contribuinte - que é instado a pagar e, se não o fizer nem apresentar impugnação, poderá sujeitar-se à execução compulsória através de Execução Fiscal - e oponível a ele - que não mais terá direito a certidão negativa de débitos em sentido estrito.**

*A notificação está para o lançamento como a publicação está para a Lei, sendo que para esta o Mi. Ilmar Galvão, no RE 222.241/CE, ressalta que: 'Com a publicação fixa-se a existência para a lei e identifica-se a sua vigência...' (...)" (Leandro Paulsen, in "Direito Tributário - Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência", Livraria do Advogado, Porto Alegre, 2006, p. 1076).*

4. *A notificação constitui-se ato administrativo de intercâmbio procedimental que imprime eficácia a outro ato administrativo - o lançamento - no sentido de dar ciência ao sujeito passivo da formalização do crédito tributário e dos termos de sua exigibilidade, consoante a lição de Paulo de Barros Carvalho, in "Curso de Direito Tributário", Saraiva, 1998, p. 274.*

5. *Consectariamente, a sua falta implica em ausência de pressuposto válido e regular de constituição e desenvolvimento do processo.*

[...]

(AgRg no REsp 950.156/PR, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 02.10.2007, DJ 29.10.2007 p. 195)

**TRIBUTÁRIO. DECLARAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES DE TRIBUTOS FEDERAIS - DCTF.**

**COMPENSAÇÃO. AUSÊNCIA DE PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CRÉDITO NÃO CONSTITUÍDO DEVIDAMENTE. CERTIDÃO DE REGULARIDADE FISCAL.**

1. **É pacífico na jurisprudência desta Corte que a declaração do tributo por meio de DCTF, ou documento equivalente, dispensa o Fisco de proceder à constituição formal do crédito tributário.**

2. **Não obstante, tendo o contribuinte declarado o tributo via DCTF e realizado a compensação nesse mesmo documento, também é pacífico que o Fisco não pode simplesmente desconsiderar o procedimento adotado pelo contribuinte e, sem qualquer notificação de indeferimento da compensação, proceder à inscrição do débito em dívida ativa com posterior ajuizamento da execução fiscal.**

3. **Inexiste crédito tributário devidamente constituído enquanto não finalizado o necessário procedimento administrativo que possibilite ao contribuinte exercer a mais ampla defesa, sendo vedado ao Fisco recusar o fornecimento de certidão de regularidade fiscal se outros créditos não existirem.**

4. **Recurso especial não provido.**

(REsp 999.020/PR, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 13.05.2008, DJ 21.05.2008 p. 1)

**PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. SUPOSTA OFENSA AO ART. 530 DO CPC. CONTRIBUIÇÃO SINDICAL RURAL. AÇÃO DE COBRANÇA. SENTENÇA QUE JULGOU PROCEDENTE A DEMANDA.**

**ACÓRDÃO QUE, POR MAIORIA, RECONHECEU A NULIDADE DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO E DETERMINOU A EXTINÇÃO DO FEITO SEM RESOLUÇÃO DE MÉRITO. EMBARGOS INFRINGENTES. CABIMENTO.**

*1. Malgrado o acórdão recorrido, com base no art. 267, VI, do CPC, reconheça a inexistência de "qualquer das condições da ação", porquanto o "lançamento nulo e a falta da notificação acarretam a inexistência formal do crédito tributário", emite juízo de mérito sobre o título que supostamente legitima a cobrança da contribuição sindical. Assim, conclui-se que a hipótese amolda-se à regra prevista no art. 530 do CPC — acórdão por maioria, proferido em sede de apelação, que reformou a sentença de mérito —, razão pela qual é viável a apresentação de embargos infringentes.*

*Nesse sentido: REsp 855.148/PR, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 9.10.2006.*

*2. Recurso especial provido.*

*(REsp 734.448/PR, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04.12.2007, DJ 18.02.2008 p. 24)*

**AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. RECURSO ESPECIAL.**

**PROCESSO CIVIL. CONTRIBUIÇÃO SINDICAL RURAL. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. PRECLUSÃO. NÃO OCORRÊNCIA. PUBLICAÇÃO DE NOTIFICAÇÃO EM JORNAIS LOCAIS. APLICAÇÃO DO ARTIGO 605 DA CLT. NECESSIDADE.**

**CONDIÇÃO DE PROCEDIBILIDADE E EXIGIBILIDADE. OBSERVÂNCIA DOS PRINCÍPIOS DA PUBLICIDADE E DA NÃO-SURPRESA FISCAL. ACÓRDÃO RECORRIDO NO MESMO SENTIDO DO ENTENDIMENTO PACIFICADO NO STJ.**

**APLICAÇÃO DA SÚMULA 83/STJ.**

[...]

**6. A notificação do lançamento do crédito tributário constitui condição de eficácia do ato administrativo tributário, mercê de figurar como pressuposto de procedibilidade de sua exigibilidade.**

*7. Hipótese em que a controvérsia a ser dirimida nos presentes autos cinge-se aos seguintes tópicos: (a) se há a necessidade de publicação de editais em jornais de circulação local; e (b) sendo publicado o edital no Diário Oficial torna-se desnecessária sua publicação em jornal local de maior circulação.*

**8. A notificação constitui-se ato administrativo de intercâmbio procedimental que imprime eficácia a outro ato administrativo - o lançamento - no sentido de dar ciência ao sujeito passivo da formalização do crédito tributário e dos termos de sua exigibilidade, consoante a lição de Paulo de Barros Carvalho, in "Curso de Direito Tributário", Saraiva, 1998, p. 274.**

*9. Consectariamente, a sua falta implica em ausência de pressuposto válido e regular de constituição e desenvolvimento do processo.*

[...]

*(AgRg no Ag 922.099/PR, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 03.06.2008, DJ 19.06.2008 p. 1)*

Destarte, acolho a preliminar de decadência para excluir todos os fatos geradores ocorridos há mais de 5 anos, contados da data da ciência do auto de infração.

## **VOTO DIVERGENTE II (Mérito)**

Não me restando clareza suficiente ao julgamento, a certeza da quantificação e a voluntariedade no enquadramento da sujeição passiva, ousou não acompanhar o cuidadoso relatório do nobre Julgador, consoante questionamentos conduzidos ao longo do presente PAF, abaixo sumarizados:

- Em seu Recurso Voluntário, declina o recorrente que os bens em questão, não são objetos de comercialização, sendo unicamente utilizados na movimentação de produtos e mercadorias, estes sim, comercializados. Notório que apresentam movimentações físicas dentre seus estabelecimentos, e por razões de conveniência e de controle interno foram criadas, onde reconhece não existirem, aplicações de imposto sobre essas movimentações.
- Aduz que tal providência não ensejou prejuízo financeiro para o Fisco, porquanto o desacerto preliminar restou anulado em razão dos procedimentos efetivados pela autuada, ao iniciar com operação de saída tributada; conclui inexistir tributo a ser recolhido, conforme prova a tabela apresentada pelos autuantes, transcrita na decisão recorrida, confirmando que 98,7264% do

total dos valores creditados questionados, apropriados entre 2007/2011, foram efetivamente debitados (R\$ 46.413.740,40 de débito e R\$ 47.012.466,56 de crédito, resultando a diferença de R\$ 598.726,16), do que aduz não haver dúvidas quanto a total improcedência da exigência fiscal por cuidar de débito ilícito e incerto. Manteve-se na defesa do argumento que, para se apurar o valor concreto da sujeição passiva, imprescindível efetivar o refazimento da escrita fiscal, por intermédio de perícia e/ou diligência, considerando todos os créditos e débitos remanescentes, sobretudo em respeito ao princípio da verdade material.

- Afasta a sugestão vinda em instância primeira, de adoção de procedimentos para restituição dos valores escriturados como débito, por configurar verdadeiro “*solvat et repet*”, instituto repudiado na doutrina e jurisprudência. Conclui que, diante da exigência fiscal em montante significativo, os valores divergentes entre tais créditos e débitos, evidenciam a impropriedade da exigência fiscal líquida, do que se impõe a necessidade de apuração do imposto efetivamente devido, vinda da realização de perícia/diligência, única forma de constatar a repercussão financeira de tais lançamentos. Invoca o art. 142 do CTN e apresenta questões, para em seguida, requerer a nulidade da Decisão recorrida.

A este propósito, observo descontinuada a alternativa adotada pelo recorrente em petição ao sr. Secretario da Fazenda do Estado da Bahia “*Às fls. 286 a 333 dos autos, cuidam da Restituição do indébito no valor de R\$ 46.413.740,40 (quarenta e seis milhões, quatrocentos e treze mil, setecentos e quarenta reais e quarenta centavos) do ICMS, em face da decisão proferida pela 2ª Junta de Julgamento Fiscal – Acórdão JJF nº 0247-02/12, referente ao Auto de Infração nº 269352.0025/12-0, sob a alegação de que o referido acórdão denuncia a restituição e incita a requerente a buscá-lo, quanto aos valores do ICMS lançados como débito na sua escrita fiscal, no montante indicado e reconhecido pelos próprios autuantes, consoantes os mesmos fundamentos esposados em seu Recurso Voluntário de que 98,7264% do total dos valores creditados questionados, ou seja, o montante de R\$ 46.413.740,40, foram efetivamente lançados como débitos, o que, como consequência do decisum que rejeita a verdade material, restaria configurado o direito da requerente em ser restituída no aludido montante, do que cita os artigos 165 do CTN e 73 do RPAF.*”

Aos dados indicados pela autuação e reprisados na Decisão da i. JJF, que consistiram na informação de que 98,7264% dos créditos (R\$47.012.466,56) perfariam débitos de R\$46.413.740,40, donde restariam R\$598.726,16 os quais se refeririam ao diferencial do ICMS a crédito utilizado a maior do que os débitos, não os vejo nos autos, tabulados “*vis-a-vis*”, ou mesmo analiticamente a nível de débitos.

Às fls. 214/318 dos autos, é apresentada tabela consolidada, elaborada pelo autuante, descrevendo os exercícios de 2007 a 2011 e os montantes de débitos e de créditos, e as diferenças por exercício. No CD encartado à fl. 209, são relacionados em cada exercício, cerca de 200 mil notas fiscais, denominando-as de Notas de Débito (documento diverso legalmente da nota fiscal), e apontando = código do produto, descrição, número da nota, CFOP, Base de Cálculo, Alíquota de 17% e valor do ICMS.

A autuada compõe-se de grupo econômico multinacional, atuando em nosso País com 123 estabelecimentos à época da lavratura do presente Auto de Infração. Por liberalidade, com intuito de controle interno, a partir de 2007 passou a indicar o ICMS em notas fiscais de remessas de mercadorias isentas, tais como: Pallets de madeira, Pallets com Chip Azul (locados), Camisão Térmico, Contêdores Plásticos, e outros assemelhados, todos destinados ao manuseio e transporte de frutas, legumes e demais itens de supermercado.

As saídas que sempre antecedem o retorno, geraram registros de débitos do ICMS na escrituração do remetente. A recepção desses itens com destaque do ICMS leva o estabelecimento destinatário a se creditar do mesmo. No retorno aos estabelecimentos de origens, dá-se o fato reverso, de forma que os créditos, sempre posteriores, não podem superar os débitos dos envios, sob pena de engano com consequência, ai sim, financeiras.

Desejáveis demonstrativos, imprescindíveis e com condão comprobatório, não os vendo presentes, portanto voto pelo PROVIMENTO do Recurso apresentado.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria quanto à preliminar de decadência, com voto de qualidade do presidente e, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269352.0025/12-0**, lavrado contra **BOMPREÇO BAHIA SUPERMERCADOS LTDA**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$47.012.466,56**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Preliminar de decadência) – Conselheiros(as): Álvaro Barreto Vieira, Osmira Freire Carvalho Ribeiro da Silva e Fernando Antonio Brito de Araújo.

VOTO DIVERGENTE I (Preliminar de decadência) – Conselheiros(as): Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo, Raísa Catarina Oliveira Alves Fernandes e Oswaldo Ignácio Amador.

VOTO VENCEDOR (Mérito) – Conselheiros(as): Álvaro Barreto Vieira, Raísa Catarina Oliveira Alves Fernandes, Osmira Freire Carvalho Ribeiro da Silva, Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo e Fernando Antonio Brito de Araújo.

VOTO DIVERGENTE II (Mérito) – Conselheiro: Oswaldo Ignácio Amador.

Sala das Sessões do CONSEF, 10 de junho de 2013.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE/RELATOR

RAFAEL BARBOSA DE CARVALHO FIGUEIREDO – VOTO DIVERGENTE I  
(Preliminar de decadência)

OSWALDO IGNÁCIO AMADOR – VOTO DIVERGENTE II  
(Mérito)

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