

**PROCESSO** - A. I. N° 269095.0002/11-3  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e FAFEN ENERGIA S.A.  
**RECORRIDOS** - FAFEN ENERGIA S.A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 4º JJF nº 0085-04/13  
**ORIGEM** - IFEP SERVIÇOS  
**INTERNET** - 21.10.2013

### 3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF N° 0382-13/13

**EMENTA:** ICMS. 1. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. ENERGIA ELÉTRICA. FALTA DE RECOLHIMENTO. Provado o consumo da energia elétrica no estabelecimento industrial do encomendante para a fabricação de fertilizante, o imposto incide sobre o valor agregado pelo beneficiamento. Mantida a Decisão recorrida. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS PARA USO, CONSUMO E ATIVO FIXO DO ESTABELECIMENTO. **a)** NOTAS FISCAIS ESCRITURADAS NO LRE. **b)** NOTAS FISCAIS COLHIDAS NO CFAMT. Infrações parcialmente elididas, após dedução dos valores recolhidos. **c)** DADOS DE NOTAS FISCAIS CAPTURADOS DO SINTEGRA. Falta de prova documental da acusação. Simples relatórios não ensejam certeza da infração. Item nulo. Mantida a Decisão recorrida. 3. REMESSA DE BEM PARA CONSENTO. RETORNO NÃO COMPROVADO. **a)** OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. **b)** OPERAÇÕES INTERNAS. Infrações parcialmente elididas mediante comprovação de retorno tempestivo de bens. Mantida a Decisão recorrida. 4. LIVROS E DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE REGISTRO NO LRE. MULTA. **a)** NOTAS FISCAIS COLHIDAS NO CFAMT. Exigência parcialmente restabelecida, após exclusão dos documentos devidamente registrados, por não ser esta penalidade absorvida pela multa por descumprimento de obrigação principal (infração 3). Modificada a Decisão recorrida. **b)** NOTAS FISCAIS CONSTANTES EM RELATÓRIOS SINTEGRA. **b.1)** DE AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. **b.2)** DE AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS SEM TRIBUTAÇÃO. Falta de prova documental da acusação. Simples relatórios não ensejam certeza da infração. Itens nulos. Modificada a Decisão recorrida. Rejeitada a preliminar de decadência. Decisão por maioria. Indeferido pedido de perícia e/ou diligência. Decisão unânime. Recursos PARCIALMENTE PROVIDOS. Decisão não unânime.

### RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso de Ofício em razão da Decisão, proferida através do Acórdão nº 0085-04/13, ter desonerado o sujeito passivo de: parte do débito imputado, relativo às infrações 2, 3, 5, 6, 8 e 9, como também do total do débito da infração 7 e nulidade da infração 4, consoante determina o art. 169, I, “a”, do RPAF/99, e de Recurso Voluntário interposto pelo autuado que inconformado com a referida Decisão, com exceção das infrações 4 e 7, tempestivamente, apresenta a peça recursal respaldado no art. 169, I, “b”, do citado regulamento.

O Auto de Infração foi lavrado para exigir o débito de R\$ 6.739.360,29, em razão de nove irregularidades, a saber:

INFRAÇÃO 1 – Deixou de recolher ICMS, no valor de R\$ 6.365.493,22, acrescido da multa de 60%, relativo ao valor adicionado, em razão de industrialização de mercadoria, quando do retorno ao estabelecimento autor da encomenda, no período de janeiro 2006 a julho 2007, setembro a dezembro 2007, janeiro a dezembro 2008, visto que o contribuinte efetua industrialização de energia elétrica e vapor de 15 e 42 kg, por encomenda para a FAFEN FERTILIZANTES (PETROBRÁS), mediante recebimento, com suspensão do ICMS, de água clarificada, água desmineralizada e gás natural, sendo que sobre a industrialização do vapor, as operações internas estavam, à época, amparadas pelo regime de diferimento para o momento que ocorresse a entrada no estabelecimento do adquirente, quanto à energia elétrica, como a operação é para consumidor final (indústria petroquímica), não sendo a energia considerada para comercialização, nem industrialização, não se aplica o diferimento previsto no art. 343, XXXVI, LX, do RICMS/BA, sendo a operação tributável conforme art. 616 do RICMS/BA, consoante anexo I do Auto de Infração.

INFRAÇÃO 2 – Deixou de recolher ICMS, no valor de R\$ 32.322,26, acrescido da multa de 60%, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas ao ativo fixo do estabelecimento, no período de janeiro/06 a julho/07, outubro a dezembro/07, janeiro a abril, junho a dezembro/08, visto que recolheu a menos o ICMS DIFAL sobre aquisição de ativo imobilizado e material de uso e consumo, cujas NF's foram escrituradas nos livros Registro de Entradas, conforme anexos II e III.

INFRAÇÃO 3 – Deixou de recolher ICMS, no valor de R\$ 26.442,15, acrescido da multa de 60%, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas ao ativo fixo do estabelecimento, no período de março a julho e novembro 2006, janeiro, março, maio, agosto a dezembro 2007, abril, junho e julho 2008, visto que deixou de recolher o ICMS DIFAL sobre aquisição de ativo imobilizado e material de uso e consumo, cujas NF's não foram escrituradas nos livros Registro de Entradas, as quais foram capturadas no CFAMT, conforme anexo IV, Relatórios do CFAMT e notas fiscais constantes do anexo XII.

INFRAÇÃO 4 – Deixou de recolher ICMS, no valor de R\$ 12.763,84, acrescido da multa de 60%, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas ao ativo fixo do estabelecimento, no período de março e maio 2006, julho e novembro 2007, janeiro a abril, agosto, outubro a dezembro 2008, visto que deixou de recolher o ICMS DIFAL sobre aquisição de ativo imobilizado e material de uso e consumo, cujas NF's não foram escrituradas nos livros Registro de Entradas, as quais foram capturadas no SINTEGRA, conforme anexo V e relatórios do SINTEGRA (anexo XIII).

INFRAÇÃO 5 – Deixou de recolher ICMS, no valor de R\$ 3.396,80, acrescido da multa de 60%, em razão de remessa de bens para reparo, sem o devido retorno, no período de junho, agosto e setembro 2006, janeiro, março, abril e dezembro 2007, visto que o contribuinte não apresentou as notas fiscais comprovando o retorno de algumas remessas de bens do ativo imobilizado enviados para conserto, com saídas interestaduais à alíquota de 12%, conforme anexo VI.

INFRAÇÃO 6 – Deixou de recolher ICMS, no valor de R\$ 6.754,27, acrescido da multa de 60%, em razão de remessa de bens para reparo, sem o devido retorno, no período de janeiro a maio, julho a novembro 2006, janeiro, março, maio e junho 2007, abril 2008, visto que o contribuinte não apresentou as notas fiscais comprovando o retorno de algumas remessas de bens do ativo imobilizado enviados para conserto, com saídas internas à alíquota 17%, conforme anexo VI.

INFRAÇÃO 7 – Deu entrada no estabelecimento de mercadoria(s) sujeita(s) a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, sujeitando-se a multa de R\$ 26.442,15, no período de março a maio, julho e novembro 2006, janeiro, março, maio, agosto a dezembro 2007, abril, junho e julho 2008, referente às notas fiscais capturadas no CFAMT e não registradas nos livros Registro de Entrada, conforme anexo VII e relatórios do CFAMT no anexo XII.

INFRAÇÃO 8 – Deu entrada no estabelecimento de mercadoria(s) sujeita(s) a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, sujeitando-se a multa de R\$ 55.841,73, no período de janeiro a março, maio a julho, novembro e dezembro 2006, janeiro, fevereiro, abril, julho a dezembro 2007, janeiro a maio, julho a dezembro 2008, referente às notas fiscais localizadas no SINTEGRA e não registradas nos livros Registro de Entrada, conforme anexo VIII e relatórios do SINTEGRA no anexo XIII.

INFRAÇÃO 9 – Deu entrada no estabelecimento de mercadoria(s) não tributável(is) sem o devido registro na escrita fiscal, sujeitando-se a multa de R\$ 209.903,87, no período de janeiro 2006 a dezembro 2008, referente às notas fiscais localizadas no SINTEGRA e não registradas nos livros Registro de Entrada, conforme anexo IX e relatórios do SINTEGRA no anexo XIII.

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração Procedente em Parte, no valor de R\$ 6.518.525,10, após verificar o devido processo legal e concluir que as infrações estão claramente descritas, corretamente tipificadas e têm suportes documentais, cujas cópias foram entregues ao contribuinte, que exerceu o direito de defesa e contraditório, cujo lançamento ocorreu dentro do prazo do direito do Estado de constituí-lo. Assim, não vislumbra vício que inquine nulidade total ou parcial do PAF, em especial quanto ao alegado para as infrações 7, 8 e 9, rejeitando, portanto, as preliminares de nulidade. No mérito, a JJF após entender como suficientes os elementos contidos nos autos, como também por ter objeto verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a elementos em posse do requerente, cuja prova poderia ter sido por ele juntada, assim como a prova dos fatos não depender de conhecimento especial de técnico, com fundamento no art. 147 do RPAF, indefere os pedidos formulados, para em seguida tecer os seguintes entendimentos:

No que concerne à infração 1, a JJF aduz que a lide reside em questão de direito, já que o impugnante não aponta inconsistência nos dados nem contrasta os valores exigidos. Assim, ponderando as razões de acusação e defesa vê que a legislação pertinente assegura a subsistência da acusação fiscal, pois sendo a autuada uma empresa constituída por usina termoelétrica geradora de energia obtida por transformação de insumos (água clarificada e desmineralizada e gás natural, recebidos de encomendante com suspensão de ICMS), cujo produto resultante do processo de industrialização/transformação foi devolvido ao encomendante (FAFEN – Fábrica de Fertilizantes Nitrogenados, empresa não concessionária ou permissionária de serviços públicos de distribuição de energia elétrica) para uso como consumidor final na sua planta industrial, os fatos geradores contemplados na autuação (valor agregado pelo beneficiamento/transformação) consubstanciam-se na hipótese de incidência de ICMS prevista no art. 616 c/c o art. 343, LX, do RICMS/BA, não se incluindo na hipótese de diferimento prevista no art. 617 do RICMS/BA, como alega a autuada, já que o encomendante não revende a mesma mercadoria cuja industrialização encomendou (energia elétrica) e a utiliza na qualidade de consumidor final na sua atividade industrial (fabricação de fertilizantes nitrogenados).

Assim, a questão em lide, portanto, é de simples retorno ao estabelecimento de origem, autor da encomenda, da mercadoria que a autuada recebeu para industrialização, prevalecendo a suspensão da incidência do imposto, no tocante ao valor originário das mercadorias, incidindo, porém, o tributo relativamente ao valor acrescido pelo pagamento da industrialização que processou (RICMS/BA: Art. 2º, VI, “b”, c/c arts. 59, II, “a”, 343, LX e 616), do que salienta que tal entendimento se expressa em diversos pareceres (fls. 89-100) emanados pela SEFAZ/DITRI, inclusive no de nº 0903/2003, prolatado em resposta a consulta formulada pelo sujeito passivo, às fls. 89 a 91 do PAF.

Considera, ainda, que o encomendante da industrialização objeto da autuação, poderia utilizar o ICMS devido pelo processo encomendado à autuada como crédito na apuração normal do imposto devido pelas saídas dos fertilizantes como faz para todos os insumos, garantida está a natureza não cumulativa do ICMS, haja vista que o produto obtido pelo processo industrial do encomendante (fertilizante nitrogenado) não resulta da energia elétrica, apenas tem esta como um dos elementos para alimentar o meio de transformação de matérias primas e insumos em fertilizante nitrogenado que é o produto final com saída tributada do estabelecimento encomendante. Neste caso, portanto,

nenhuma repercussão ou interferência têm a normativa citada do RIPI para efeito do ICMS. Mantém integralmente a infração.

Inerente à infração 2, a qual exige-se ICMS de R\$ 32.322,26 decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias em outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo e uso e consumo do próprio estabelecimento, cujas NF's foram registradas no LRE, conforme demonstrado às fls. 34 a 46 e 548 a 558, a JJF, ponderando as razões do impugnante e autuantes, conclui que:

- a) Como visto na apreciação da preliminar, não há falar em decadência para exigência de ICMS devido para os fatos geradores de 2006;
- b) Conforme demonstrativo de fl. 45, esses fatos somam R\$ 17.086,42 e não R\$ 17.756,49 e, por isso, o restante impugnado é R\$ 7.654,32 (R\$ 7.368,05 + R\$ 210,66) e não R\$ 7.578,71;
- c) De fato, no demonstrativo original (fls. 34-44) as Notas Fiscais nºs 6246, 368229, 101035, 101248 e 338331 constam duplicadas e o valor exigido por essa duplicidade (R\$ 107,38) foi corrigido no demonstrativo refeito de fls. 548-556 - da informação fiscal;
- d) O valor de R\$ 7.368,04 decorrente de NF's que o autuado não nega passível de ICMS por DIFAL e impugnado sob a alegação de mercadorias sujeitas à redução de base de cálculo, conforme Convênio ICMS 52/91, por depender de comprovação documental, como prevê o art. 123 do RPAF, só poderia ser elidido mediante apresentação dos respectivos documentos fiscais cuja posse está com o autuado, o que não fez nas diversas oportunidades que teve;
- e) Com referência à Nota Fiscal nº 25909, de 08/02/08 (DIFAL de R\$ 154,20), tratando-se de mercadoria para demonstração interestadual, a saída e retorno sujeitam-se a normal incidência de ICMS, já que apenas há previsão legal de suspensão de ICMS para tanto, nas operações internas (arts. 341, IV e 599).

Portanto, a JJF acolhe os demonstrativos refeitos por ocasião da informação fiscal (fls. 548-558), para declarar a infração 2 subsistente no valor ajustado de R\$ 32.322,26 para **R\$ 32.214,83** (fl. 520).

Quanto à infração 3, na qual exige-se ICMS de R\$ 26.442,15, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias em outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo e uso e consumo do próprio estabelecimento, cujas NF's foram capturadas no CFAMT, como demonstrado às fls. 47, 101-130 e 559, a JJF, ponderando as razões do impugnante e autuantes, conclui que:

- a) Acertadamente, as NF's registradas no LRE e indevidamente incluídas na infração, dela foram excluídas, conforme demonstrativo refeito à fl. 559;
- b) Embora inicialmente tenha negado, o impugnante expressamente reconhece ter tido acesso às NF's objeto da infração;
- c) Como visto na apreciação da preliminar, não há falar em decadência para exigência de ICMS devido para os fatos geradores de 2006;
- d) Conforme se vê indicado em coluna própria no quadro constante da informação fiscal (fls. 536-537), as NF's objeto da autuação possuem a autuada como adquirente de mercadorias, todas destinadas ao seu uso e consumo ou ativo fixo (boné brim bordado, gerador, hipersperse MDC150, biomate, monitor, líquido corrosivo inflamável, bombona, unidade purificadora ultrafilter, elemento filtrante, partes e peças de torre de resfriamento de água, etc.);
- e) Conforme visto acima, a constatação da infração dispensa diligência ou perícia, pois estando na posse da autuada, caso existissem, as provas da alegação defensiva (registro das NF's no LRE e pagamento do ICMS DIFAL) simplesmente poderiam ter sido aportadas aos autos pelo impugnante, aliás, como fez para outras NF's registradas e indevidamente incluídas no levantamento original.

Portanto, a JJF acolhe o demonstrativo refeito por ocasião da informação fiscal (fl. 559), para declarar a infração 3 subsistente no valor ajustado de R\$ 26.442,15 para **R\$ 24.722,77**.

No que tange à infração 4, na qual exige-se ICMS de R\$ 12.763,84, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias em outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo e uso e consumo do próprio estabelecimento, cujas dados das NF's não escrituradas no LRE foram capturadas no STGB – SINTEGRA WEB, como demonstrado às fls. 48-49, 131-179, 560-561, aduz a JJF que a obrigação tributária para que seja exigida, necessário se faz constituir prova que nas NF's objeto da autuação conste mercadorias adquiridas para a destinação acusada. Não estando nos autos as NF's, mas simples relatórios sem que dele conste a identificação das mercadorias que acobertam, não há certeza do cometimento da infração, o que, por si só nulifica o lançamento tributário de ofício a ela relativo, conforme art. 18, IV, “a” do RPAF. A JJF salienta ainda que, apesar de o contribuinte, do valor originalmente exigido (R\$ 12.763,84), elidiu R\$ 10.621,71 mediante comprovação de registros de várias das NF's originalmente contidas no levantamento fiscal, conforme exclusão efetuada pelos autuantes por ocasião da informação fiscal, embora o víncio relativo ao valor restante possa ser corrigido na forma prevista no §1º do art. 18 do RPAF, em privilégio dos princípios da legalidade, contraditório, ampla defesa, informalismo e celeridade que permeia o devido processo legal na esfera administrativa, considera nulo o procedimento fiscal pertinente à infração 4, ao tempo que representa à autoridade competente para, oportunamente, instaurar novo procedimento fiscal para, se for o caso, exigir o valor restante na infração anulada, a salvo de falhas. Conclui pela nulidade da infração 4.

Em relação à infração 5, na qual exige-se ICMS de R\$ 3.396,80, por falta de recolhimento em razão de remessa de bens para reparo sem o devido retorno, conforme demonstrado às fls. 50-51, 562-563, a JJF, ponderando as razões do impugnante e autuantes, conclui que:

- a) Acertadamente, a NF 35 de 21/12/07 foi excluída da infração (cujo retorno do bem se deu com a NF 24212, registrada em 10/03/2008), conforme demonstra à fl. 532 e anexo VI refeito às fl. 562-563, ajustando o valor devido para R\$ 2.676,80;
- b) As demais NF's devem ser mantidas, pois: b.1) Como já visto, não há decadência para os fatos ocorridos em 2006; b.2) De fato, o bem remetido para conserto pela NF 996 foi enviado para estabelecimento distinto do emitente da NF apresentada como prova de retorno do bem pelo impugnante (Nota Fiscal nº 82661), além de esta referir-se ao retorno do bem enviado para conserto pela Nota Fiscal nº 1006; b.3) O art. 627, §3º do RICMS/BA condiciona a suspensão da incidência de ICMS para retorno do bem em 180 dias, prorrogáveis por igual período. Tendo em vista que a Nota Fiscal nº 22593 de 02/06/2009 foi apresentada como prova de retorno de bem enviado para conserto pela Nota Fiscal nº 1078 de 30/03/2007, correta é a exigência fiscal, conforme §§ 4º e 5º, do citado artigo.

Assim, a JJF acolhe o valor devido corrigido por ocasião da informação fiscal (fls. 532 e 562-563), para declarar a infração 5 subsistente no valor ajustado de R\$ 3.396,80 para **R\$ 2.676,80**.

Quanto à infração 6, na qual se exige ICMS de R\$ 6.754,27, por falta de recolhimento em razão de remessa de bens para reparo em operações internas, sem o devido retorno, conforme demonstrado às fls. 50-51, 562-563, a JJF, ponderando as razões do impugnante e autuantes, conclui que:

- a) Acertadamente, as Notas Fiscais nºs 829 e 835 foram excluídas da infração, em razão dos autuantes acatarem as provas apresentadas pelo retorno dos bens remetidos para conserto, conforme demonstra à fl. 534 e anexo VI refeito às fl. 562-563, ajustando o valor devido para R\$ 5.037,27;
- b) As demais NF's devem ser mantidas, pois: b.1) como já visto, não há decadência para os fatos ocorridos em 2006; b.2) Estando os elementos de prova sob guarda da autuada, tratando-se de questão de fato, para elidi-la e em subsídio à alegação, o impugnante haveria de aportá-los aos autos, como prevê o art. 123 do RPAF, o que não fez nas diversas oportunidades que teve.

Assim, a JJF acolhe o valor devido corrigido por ocasião da informação fiscal (fls. 534 e 562-563), para declarar a infração 6 subsistente no valor ajustado de R\$ 6.754,27 para **R\$ 5.037,27**.

Inerente à infração 7, na qual se propõe a multa de R\$ 26.442,15 por descumprimento de obrigação acessória relativa à falta de registro das NF's objeto da exigência fiscal pela infração 3 e relativa às NF's capturadas no CFAMT, constantes nos autos (fls. 103-108 e 110-121), como demonstrado às fls. 52, 101-130, 564, a JJF , tendo em vista a disposição contida no §5º do art. 42, da Lei nº 7.014/92, conclui que a exigência fiscal não subsiste, por entendê-la absorvida pela multa da infração 3.

No tocante à infração 8, na qual se propõe a multa de R\$ 55.841,73 por descumprimento de obrigação acessória, relativa à falta de registro das NF's de aquisição de mercadorias tributáveis, cujos dados foram capturados do SINTEGRA, como demonstrado às fls. 53-56 e 565-568 e relatórios do SINTEGRA de fls. 131-179, a JJF, ponderando as razões do impugnante e autuantes, conclui que:

- a) Em vista a disposição do §5º, do art. 42 da Lei nº 7.014/96 transcrita na apreciação de mérito da infração 7, por constarem da exigência por descumprimento da obrigação principal da infração 4, exclui da infração, o valor de R\$ 12.763,84, relativos às NF's relacionadas na Infração 4 (Anexo V);
- b) Por comprovação de registro no LRE, também exclui da infração o valor de **R\$ 24.990,75**, assim distribuídos as Notas Fiscais nºs 5879, 91090, 7207, 300907, 1739, 64558, 003, 9600, 12564, 12619, 2291, 22,97, 14170, 18467, 6099, 22532, 22531, 18540 e 48870.

Feitas as exclusões acima, resta controverso na infração o valor de R\$ 18.087,13, relativo às Notas Fiscais nºs 163049, 113, 3431, 18541, 99220, 74518, 74506, 269674, 25587, 275345, 3908, 38828, 69780, 69817, 70009, 716447, 719179, 254298, 10663, 10766, 33146, 24034, 71610, 110, 109, 145, 144, 22906, 6813, 105997, 162, 187, 210, 208, 13042, 13155, 13346, 236, 235, 6339, 284 e 283, relacionadas no Anexo VIII, fls. 565-568, do que salienta que, embora não estando nos autos as NF's objeto da infração, a autuada não as desconhece, pois, como visto acima, comprovou que diversas delas estão devidamente registradas no LRE e expressamente admite que ao não escriturar as demais, praticou apenas uma irregularidade fiscal por falta de cumprimento de obrigação acessória, sem causar prejuízo econômico ao Estado, visto que deixou de se beneficiar do crédito do tributo e, por isso, pediu a conversão da multa proposta por falta de escrituração do livro fiscal, prevista no art. 915, XV, "d", do RICMS/BA, visto que, tais notas fiscais se referem a operações tributadas e que não foram registradas no SAP-R3 e, consequentemente, não escrituradas no seu LRE (fl. 223 da defesa). Portanto, confessado o descumprimento da obrigação acessória acusada, a JJF entende que a infração resta subsistente com as exclusões acima pontuadas, visto que a penalidade proposta é a prevista para a infração, do que destaca que, respeitando o período decadencial e as disposições regulamentares para uso extemporâneo, escriturando os documentos, o ICMS destacado nas NF's poderá ser usado como crédito fiscal. Mantém subsistente em parte a infração no valor devido de **R\$ 18.087,13**.

Por fim, em relação à infração 9, na qual se propõe a multa de R\$ 209.903,87 por descumprimento de obrigação acessória, relativa à falta de registro das NF's de aquisição de mercadorias não sujeitas à tributação pelo ICMS, cujos dados foram capturados do SINTEGRA, como demonstrado às fls. 57-63 e 569-570 e relatórios do SINTEGRA de fls. 131-179, a JJF, ponderando as razões do impugnante e autuantes, conclui que, embora não estando nos autos as NF's objeto da infração, a autuada não as desconhece, como visto acima, pois comprovou que diversas delas estão devidamente registradas no LRE e expressamente admite que ao não escriturar as demais, praticou apenas uma irregularidade fiscal por falta de cumprimento de obrigação acessória, sem causar prejuízo econômico ao Estado, visto que deixou de se beneficiar do crédito do tributo e, por isso, pediu a conversão da multa proposta por falta de escrituração do livro fiscal, prevista no art. 915, XV, "d", do RICMS/BA, visto que, tais notas fiscais se referem a operações tributadas e que não foram registradas no SAP-R3 e, consequentemente, não escrituradas no LRE (fl. 223 da defesa). Assim, concluiu a JJF que, confessado o descumprimento da obrigação acessória acusada, a infração resta subsistente com as exclusões acima pontuadas, pois a penalidade proposta é a prevista para a infração. Mantém subsistente em parte a infração no valor devido de **R\$ 70.293,03**.

A JJF recorre de ofício a uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF.

No Recurso Voluntário, às fls. 721 a 741 dos autos, o recorrente, após aduzir que reconheceu a procedência parcial das infrações 2, 4, 5 e 6, efetuando recolhimento no valor histórico de R\$ 11.203,03, consoante fl. 21 de sua defesa, cujos valores foram revisados na informação fiscal e acolhidos pela decisão ora recorrida, reitera a apreciação da preliminar de decadência suscitada na defesa, referente ao exercício de 2006, do que cita posicionamento do STJ, como também argui a nulidade das infrações 7, 8 e 9, em decorrência da incongruência entre os fatos descritos na acusação fiscal e sua respectiva previsão legal, como também da ausência de especificação e/ou indicação dos dispositivos legais correspondentes à conduta praticada pela autuada e consideradas pelo fisco como infrações, visto que o art. 322 citado como infringido não obriga o contribuinte a adotar esta ou aquela providência quanto à escrituração fiscal de suas operações, mas, apenas, informa a destinação do livro Registro de Entradas, o que além de representar flagrante violação ao princípio da legalidade, inviabiliza o exercício do seu direito à ampla defesa.

Reitera, ainda, a necessidade de produção de prova pericial para examinar se no Auto de Infração aplicou corretamente a legislação do ICMS, como também para quantificar a suposta base de cálculo de incidência do ICMS sobre suposto valor agregado aduzido na Decisão recorrida, cujos quesitos serão oportunamente indicados.

Em seguida, registra que questões de ordem material não foram objeto de revisão dos valores na informação fiscal e indevidamente acolhidas na Decisão recorrida e que devem ser objeto de reexame desta CJF, pois, *em relação à primeira infração*, a JJF entende que as remessas de energia elétrica resultante da industrialização por encomenda efetuada pelo estabelecimento autuado não estariam acobertadas pelo diferimento previsto no art. 617 do RICMS/BA, pois, na sua equivocada visão, não seria comercializada nem industrializada pelo estabelecimento encomendante, mas sim consumida por aquele em seu processo de industrialização, do que se opõe o recorrente por entender que a energia elétrica enviada ao estabelecimento encomendante é considerada insumo da produção dos produtos ali fabricados e decorre da industrialização por encomenda, sendo, portanto, aplicável o diferimento previsto no art. 617 do RICMS/BA.

Como suporte de convencimento cita o art. 4º do Regulamento do IPI, no qual caracteriza a industrialização, dentre outras, aquela operação sobre matéria prima ou produtos intermediários, importe a obtenção de espécie nova (transformação). Diz que a energia elétrica, *in casu*, representa produto intermediário para o estabelecimento encomendante, assim entendido aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, são consumidos, imediata e integralmente, no processo de industrialização dos produtos da unidade fabril de fertilizantes – FAFEN, do que reitera todos os argumentos de sua defesa, por entender ser aplicável o diferimento previsto no art. 617 do RICMS, pois, pelo fato de o estabelecimento encomendante não promover saídas de energia elétrica não impossibilita a aplicação do diferimento do ICMS referente à industrialização por encomenda, visto que a energia elétrica é consumida diretamente no processo produtivo do encomendante.

Cita Acórdão nº 0080-01/13, relativo ao estabelecimento da recorrente, quanto à idêntica exigência de ICMS ocorrida no período de 01/01/2009 a 30/04/2012, no qual se entendeu que “... para que se aperfeiçoe o DIFERIMENTO do lançamento relativamente ao valor acrescido, nos termos do art. 617 do RICMS, necessário que, além da localização do autor da encomenda e o estabelecimento industrializador sejam situados neste Estado, as mercadorias destinadas a comercialização ou a industrialização tenham saída subsequente tributada”. Assim, concluiu a 1ª JJF que “Diante do quadro exposto, da forma e das incertezas que circundam a exigência, não evidenciando se realmente ocorreu a infração às normas tributárias, não sendo razoável, tampouco legal, a acusação fiscal sem a devida apuração. Poderia até a autuação ser considerada improcedente por falta de prova ou procedente porque o autuado não fez prova a favor de sua tese, mas, em obediência à indisponibilidade do crédito tributário e mediante a forma como foi constituída a exigência, não tive a certeza da infração, o que motiva a nulidade do procedimento fiscal, de acordo com o art. 18, IV, “a”, RPAF/99. [...] Posto isso, a infração é nula”.

Assim, diante dessas considerações, a recorrente espera que seja reformada a Decisão recorrida e julgada nula a infração.

Quanto à *segunda infração*, diz que na defesa foi reconhecida, parcialmente, a procedência da infração, com o recolhimento de R\$ 7.581,53 e impugnação quanto ao saldo remanescente de R\$ 24.740,74, cujas razões reitera nos termos a seguir:

- a) o valor de R\$ 7.368,05, visto que se trata de mercadorias sujeitas a redução de base de cálculo amparada pelo Convênio ICMS 52/91, cuja DIFAL foi devidamente calculado e pago no momento do registro da respectiva nota fiscal, como apresentado na planilha e livros Registros de Entradas;
- b) o valor de R\$ 210,66, pois se refere a mercadorias, cujo DIFAL foi devidamente calculado e pago no registro da respectiva nota fiscal no livro de Entradas, acostados à defesa;
- c) o valor de R\$ 17.756,49, se refere aos fatos geradores ocorridos em 2006, que se encontram extintos pela decadência, conforme argumentos jurídicos reiterados nessa manifestação.

Esclarece que, na informação fiscal, os autuantes, verificando erro material, reduziram o valor original da infração, restando como controverso o montante de R\$ 24.633,35. Todavia, a Decisão recorrida acolheu de forma equivocada os demonstrativos feitos por ocasião da informação fiscal e condenou a recorrente ao pagamento de R\$ 32.214,83, cujos argumentos apresentados não merecem prosperar, visto que a JJF, supostamente, em respeito ao princípio da verdade material, deveria fundamentar a autuação em documentos representativos da operação, ou seja, as notas fiscais, haja vista que se supõe que a autuação tomou por base o exame das notas fiscais, incluindo aquelas amparadas pela redução da base de cálculo, razão pela qual apontou o erro perpetrado no levantamento fiscal. Assim, caso entendam como imprescindível para o deslinde da questão, a recorrente requer, em nome do princípio da verdade material e do contraditório, diante de novas razões deduzidas na informação fiscal acolhida na decisão, no que se refere à necessidade do exame das notas fiscais beneficiadas pela redução da base de cálculo, que deveriam ter sido corretamente examinadas na fase de ação fiscal, prazo para juntada das aludidas notas ao processo nos termo do art. 123, §5º, III do RPAF.

No que se refere à NF 25909, diz o apelante que a fiscalização incorreu em erro e induziu a JJF ao equívoco, pois não há como exigir DIFAL se sequer verificou a hipótese de incidência do ICMS, pois não ocorreu circulação jurídica da mercadoria enviada para demonstração.

Inerente à terceira infração, o recorrente alega que o valor controverso é de R\$ 24.722,78, do qual, os valores referentes ao exercício de 2006 encontram-se decaídos, sendo o restante improcedente, visto que, muito embora tenha se equivocado ao afirmar que não teve acesso às referidas NFs, reitera pedido de diligência ou perícia técnica para demonstrar que tais notas fiscais foram escrituradas e o DIFAL recolhido, do que salienta que, em outras infrações, os próprios autuantes requereram a diligência para juntada de notas fiscais não constantes nos autos.

No tocante à quinta infração, o recorrente aduz que, após a informação fiscal, restou controvertido o valor de R\$ 2.640,80. Contudo, no julgamento, a decisão recorrida acolheu, de forma equivocada, as correções apontadas pelos autuantes e condenou a apelante ao pagamento de R\$ 2.676,80, sendo que o montante de R\$ 2.168,84 está decaído, restando, portanto, a diferença, indevida em face de todos os argumentos aduzidos em defesa e aqui reiterados.

Relativo à sexta infração, o apelante diz que restou controvertido o valor de R\$ 1.455,37, o qual, como se vê pelo demonstrativo de fl. 534, refere-se ao exercício de 2006, o qual se encontra decaído, razão pela qual deve ser declarada a improcedência da autuação também nesta parte.

Em relação à oitava infração, a qual imputou a multa no valor de R\$ 55.841,73, após o julgamento da JJF restou reduzida para R\$ 18.087,13, tendo a defesa arguido a decadência dos valores relativos ao exercício de 2006 e apontado que, quanto ao restante, não foi possível aferir a cobrança do DIFAL, já que não teve acesso às notas fiscais mencionadas, cuja ausência dos documentos fiscais foi reconhecida pelos autuantes, pois a exigência fiscal tomou como base relatório do SINTEGRA,

alega o apelante que restou prejudicado o seu direito ao contraditório e a ampla defesa, devendo a autuação ser declarada nula. Diz, ainda, que a multa aplicável deveria ser por descumprimento de obrigação acessória, por falta de escrituração de livro fiscal, prevista no art. 915, XV, “d”, do RICMS.

Por fim, no que tange à nona infração, conforme já exposto nestas razões de recurso, ocorreu erro nos cálculos apresentados pelos autuantes, sendo o valor controverso, após o reconhecimento de alguns argumentos da impugnante, o montante de R\$ 70.293,03, do que salienta que, além da decadência arguida para o exercício de 2006, a defesa da impugnante restou prejudicada, pois não constavam na autuação às notas fiscais não escrituradas, restando prejudicado o direito de defesa, cabendo, pois, a anulação da presente infração. Reitera que a multa aplicável deveria ser por descumprimento de obrigação acessória, por falta de escrituração de livro fiscal, prevista no art. 915, XV, “d”, do RICMS/BA.

Face ao exposto, requer a apreciação das preliminares acima arguidas e o deferimento da perícia e das diligências, bem como o integral provimento do presente Recurso Voluntário para reformar o Acórdão proferido pela 4ª Junta de Julgamento Fiscal, declarando-se a improcedência total do Auto de Infração.

Às fls. 757 a 761, a PGE/PROFIS, através da Procuradora Drª. Maria José Coelho Sento-Sé, opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário, uma vez que, da análise das razões expendidas no Recurso Voluntário, considera ausentes argumentos jurídicos capazes de provocar revisão do Acórdão recorrido, pois, compulsando os autos, verifica-se à saciedade que tanto as imputações fiscais estão absolutamente claras, devidamente tipificadas e alicerçadas na legislação tributária estadual, como o lançamento atende a todos os requisitos descritos no art. 39 do RPAF, tendo sido observados os princípios que regem o processo administrativo fiscal. Assim, as arguições de nulidade do lançamento tributário sob apreço não merecem prosperar, vez que não existem falhas ou vícios capazes de ensejar prejuízos ao contribuinte, possibilitando o exercício do direito à ampla defesa.

Quanto à alegada decadência, relativa ao exercício de 2006, o opinativo é de que deverá ser afastada em face dos termos da legislação tributária vigente, prevista no art. 107 do COTEB, em conformidade com o previsto no § 4º do art. 150 do CTN, que prevê o início do prazo decadencial como sendo o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador. Assim, contados cinco anos a partir de primeiro de janeiro de 2007, vê-se que a autuação que foi lavrada em 29/12/2011, com intimação do sujeito passivo em 30/12/2011, ocorreu dentro do prazo legal.

Inerente ao pedido de perícia e diligência a PGE/PROFIS entende que não deve ser acolhido em face dos elementos probatórios constantes nos autos serem suficientes para a formação da convicção dos julgadores e a prova dos fatos não depender de conhecimento especial de técnicos, conforme previsto no art. 147, II, do RPAF, haja vista que a perícia reiterada pelo recorrente tem por finalidade a verificação de fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que, estando na sua posse, a prova ou cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada ao PAF.

Quanto à alegação recursal de que a energia elétrica é consumida diretamente no processo produtivo do estabelecimento encomendante, sendo cabível o diferimento previsto no art. 617 do RICMS, o opinativo da PGE/PROFIS é de que, na hipótese em tela, é inaplicável o regime de diferimento, já que o encomendante não revende a mesma mercadoria, cuja industrialização encomendou (energia elétrica) e a utiliza na qualidade de consumidor final na sua atividade industrial (fabricação de fertilizantes nitrogenados).

Assim, ante tais considerações, opina pelo conhecimento e Improvimento do Recurso Voluntário.

## VOTO

Trata-se de Recurso de Ofício por ter a Decisão recorrida exonerado o sujeito passivo relativo à parte do débito imputado, relativo às infrações 2, 3, 5, 6, 8 e 9, como também do total do débito da

infração 7 e nulidade da infração 4, como também de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão de 1ª Instância relativo às infrações 1, 2, 3, 5, 6, 7, 8 e 9.

De início, quanto ao Recurso de Ofício, examinando as peças que integram os autos depreendo que, com exceção da infração 7, a Decisão recorrida está perfeita quanto ao seu resultado, não merecendo qualquer modificação, haja vista que:

1. Em relação às infrações 2, 3, 5, 6 e 9, a JJF se fundamentou na revisão fiscal realizada pelos próprios autuantes, quando da sua informação fiscal às fls. 506 a 547 e 641 a 661 dos autos, tendo em vista as razões de defesa parcialmente acolhidas, por se encontrarem devidamente comprovadas, a exemplo de:
  - a) lançamento em duplicidade de ICMS no valor de R\$ 107,38, exigido na infração 2, remanescendo o valor para esta infração de R\$ 32.214,83;
  - b) não consideração do recolhimento do ICMS de R\$ 1.719,37, ocorrido em 03/04/2008, no valor exigido na infração 3, remanescendo o valor de R\$ 24.722,77;
  - c) inclusão indevida do ICMS no valor de R\$ 720,00 na infração 5, relativo à nota fiscal nº 35, cujo retorno foi comprovado, remanescendo a quantia de R\$ 2.676,80;
  - d) inclusão indevida do ICMS no valor de R\$ 1.717,00 na infração 6, relativo às notas fiscais nº 829 e 835, cujos retornos foram comprovados, remanescendo a quantia de R\$ 5.037,27;
  - e) da multa exigida de R\$ 209.903,87, por descumprimento de obrigação tributária acessória, exigida na infração 9, restou elidido o valor de R\$ 139.610,87 referente às notas fiscais escrituradas no Registro de Entradas, remanescendo o valor de R\$ 70.293,02;
2. Inerente à infração 4, em que pese o autuado ter elidido o valor de R\$ 10.621,71 do valor exigido de R\$ 12.763,84, acertadamente a JJF a julgou nula por falta de lastro de prova documental para a acusação fiscal, visto que a exação fiscal se fundamenta em dados capturados no SINTEGRA, não estando nos autos as notas fiscais objeto da autuação, mas simples relatórios sem que dele conste a identificação das mercadorias e a prova de sua aquisição para fundamentar a acusação, gerando incerteza do cometimento da infração, conforme previsto no art. 18, IV, “a”, do RPAF.
3. Quanto à infração 7, a JJF a julgou improcedente por entender que a exigência da multa por descumprimento de obrigação tributária acessória, relativa à falta de registros das mesmas notas fiscais objeto da terceira infração, seria absorvida pela multa da obrigação tributária principal, nos termos do art. 42, § 5º, da Lei nº 7.014/96. Contudo, no caso em questão, a falta de recolhimento da diferença de alíquota, exigida na infração 3, não é uma consequência direta do descumprimento da obrigação acessória de falta de registro das notas fiscais, haja vista que o imposto poderia ter sido recolhido independentemente do descumprimento da obrigação acessória, tratando-se, assim, de infrações autônomas entre si. Portanto, quanto a esta exigência, restabeleço parcialmente a multa no valor de R\$ 24.722,77, conforme apurado na informação fiscal de fls. 535 a 538 e demonstrado à fl. 564 dos autos, após exclusão das notas fiscais devidamente escrituradas, dando provimento parcial ao Recurso de Ofício, neste item.
4. No tocante à infração 8, na qual se exige a multa de R\$ 55.841,73 por descumprimento de obrigação tributária acessória relativa à falta de registros de notas fiscais de aquisição de mercadorias tributáveis, cujos dados foram obtidos através do SINTEGRA, a exoneração decorre da exclusão de R\$ 12.763,84 relativo às notas fiscais relacionadas na infração 4, tendo em vista o previsto no art. 42, § 5º, da Lei nº 7.014/96, como também da exclusão do valor de R\$ 24.990,75, cujos registros foram devidamente comprovados. Apesar de não concordar com a fundamentação da primeira exclusão, pois entendo que deveria ser pela falta de comprovação da documentação aos autos, motivação que anulou a quarta infração, concordo com o resultado da exoneração.

Assim, dou provimento parcial ao Recurso de Ofício interposto, para restabelecer parcialmente o valor da multa exigida na infração 7 para R\$ 24.722,77, conforme demonstrado à fl. 564 dos autos.

Da análise das razões do Recurso Voluntário, no que diz respeito à arguição de decadência referente aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2006, deixo de acolher tal pretensão com fundamento na previsão legal contida no próprio § 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...*”, do que se fundamentou a legislação pertinente no Estado da Bahia, ínsita no § 1º do art. 28 da Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia), para fixar 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*, nos termos previstos no art. 173, I, do CTN. Assim, quando da lavratura do Auto de Infração, em 28.12.2011, cuja ciência do autuado ocorreu em 30/12/2011, não havia operado a decadência do direito de a Fazenda Estadual constituir o crédito tributário relativo aos aludidos fatos geradores, cujo termo final seria em 31/12/2011.

Ademais, devo ressaltar que, embora o § 4º do artigo 150 do CTN estabeleça que o prazo decadencial, em relação aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, deva ser contado a partir da ocorrência do fato gerador, parte da doutrina tem entendido que tal prazo está relacionado com o imposto que foi efetivamente antecipado pelo contribuinte e oferecido à Fazenda Pública, o qual, após decorridos cinco anos previstos legalmente, é aceito pelo sujeito ativo da relação tributária. Porém, não se pode falar em “tributos sujeitos ao lançamento por homologação” quando não há oferecimento à tributação, pois, no caso concreto, conforme consta das acusações, com exceção dos itens 2 e 3, o contribuinte deixou de recolher o imposto, logo, não há o pagamento antecipado. Assim, neste caso, o prazo para contagem da decadência deve ser o previsto no art. 173, I, do CTN e em conformidade com o previsto na legislação baiana. Logo, dentro deste contexto, no presente caso, também o descumprimento da obrigação tributária principal, questionada pelo recorrente, ocorreu dentro do prazo para a constituição dos aludidos créditos tributários.

Quanto à arguição de nulidade das infrações 7, 8 e 9, em decorrência da incongruência entre os fatos descritos na acusação fiscal e sua respectiva previsão legal, como também da ausência de especificação e/ou indicação dos dispositivos legais correspondentes, o que, segundo o recorrente, além de representar flagrante violação ao princípio da legalidade, inviabiliza o exercício do seu direito à ampla defesa, *devo esclarecer* que, em relação à sétima infração, a acusação é clara e que o contribuinte a entendeu, inclusive a elidindo parcialmente ao comprovar registros de notas fiscais em sua escrita fiscal, o que demonstra que não ocorreu o alegado cerceamento de defesa. Ademais, conforme previsto no art. 19 do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, a indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando em nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal. Como o recorrente limita-se à alegação preliminar, a infração 7 fica mantida no valor restabelecido quando da análise do Recurso de Ofício (R\$ 24.722,77).

Contudo, inerente às infrações 8 e 9, entendo que o lançamento de ofício carece de prova documental que sirva de lastro para a acusação fiscal, pois, como consignado na Decisão recorrida para considerar nula a infração 4, as notas fiscais que lastreiam as acusações fiscais 4, 8 e 9, ínsitas no relatório SINTEGRA, às fls. 132 a 179 dos autos, não estão nos autos, sendo os aludidos “relatórios” insuficientes para fundamentar as citadas acusações fiscais, ensejando incerteza do cometimento da infração e cerceamento ao direito de defesa, o que, por si só nulifica o lançamento tributário de ofício quanto às referidas infrações, conforme art. 18, IV, “a” do RPAF. Assim, acolho a preliminar de nulidade para considerar nulas as infrações 8 e 9.

No tocante ao pedido de produção de prova pericial, nos termos do art. 147, II, “a”, do RPAF, o indefiro, pois a prova do fato não depende do conhecimento especial de técnicos, como também por considerar suficientes para a formação da minha convicção os elementos constantes nos autos, visto que, em relação à quantificação da suposta base de cálculo de incidência do ICMS sobre suposto valor agregado aduzido na Decisão recorrida, o “ANEXO I”, às fls. 31 a 33 dos autos, demonstra analiticamente as notas fiscais e os demais valores, não tendo o apelante se insurgido aos números apurados e nem apontado qualquer equívoco.

No mérito, em relação à primeira infração, o cerne da questão é estabelecer se a energia elétrica resultante da industrialização por encomenda é consumida no processo industrial de fabricação de fertilizantes nitrogenados ou se é comercializada ou industrializada pelo encomendante, pois, caso consumida consubstancia-se na hipótese de incidência de ICMS prevista no art. 616 c/c o art. 343, LX, do RICMS/97, vigente à época dos fatos, conforme entendeu a Decisão recorrida, e, em consequência, não se incluem na hipótese de diferimento prevista no art. 617 do RICMS/97, como que faz crê o recorrente.

Há de se ressaltar que, conforme consignado na Decisão recorrida, o sujeito passivo é uma empresa constituída por usina termoelétrica geradora de energia obtida por transformação de insumos (Água Clarificada e Desmineralizada e Gás Natural, recebidos de encomendante com suspensão de ICMS), cujo produto resultante do processo de industrialização/transformação foi devolvido ao encomendante (FAFEN – Fábrica de Fertilizantes Nitrogenados, empresa não concessionária ou permissionário de serviços públicos de distribuição de energia elétrica), tendo o simples retorno ao estabelecimento de origem da mercadoria recebida para industrialização ocorrido com a suspensão da incidência do imposto, inerente ao valor originário das mercadorias, entendendo o Fisco incidir o tributo relativamente ao valor acrescido pelo pagamento da industrialização processada (art. 343, XXXVI, LX e 616 do RICMS/97).

O art. 33, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96 define o direito de creditar-se do imposto relativo à energia elétrica quando: *a) for objeto de operação de saída de energia elétrica e b) consumida no processo de industrialização*. Assim, da intelecção da norma verifica-se que a energia elétrica só é considerada como matéria-prima (alínea “a”), quando for objeto de saída de energia elétrica, pois, em qualquer outra hipótese, a mesma é considerada como material de consumo (alínea “b”) na industrialização. Logo, a operação de remessa de energia elétrica efetuada pela autuada com diferimento é indevida, pois a energia elétrica não se transforma como matéria-prima em fertilizante, mas, sim, é consumida nos equipamentos industriais para a obtenção do citado produto final, configurando-se a energia elétrica como um insumo utilizável no processo industrial, mas não um bem industrializável, já que o uso da energia elétrica, como insumo, em estabelecimento industrial, visa à formação de novo produto, não à industrialização da energia elétrica, pois ela é consumida no processo industrial, como também é consumida no estabelecimento comercial, ou seja, o estabelecimento industrial não industrializa energia elétrica, mas a consome; o estabelecimento comercial não comercializa a energia elétrica, mas a consome.

Tal entendimento é corroborado pelo STJ, conforme “NOTÍCIA SITE STJ (09/08/2013)”, no qual a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça decidiu que o Fisco estadual pode cobrar ICMS sobre operações de compra e venda de energia elétrica interestaduais, *desde que a compradora consuma a energia em processo de industrialização e comercialização de outro produto, que não a própria energia*, pois o entendimento majoritário da Turma considerou que *companhias que adquirem energia elétrica em operações interestaduais e a utilizam na industrialização ou comercialização de outros produtos podem ser considerados como consumidoras finais da energia, atraindo, portanto, a incidência do imposto*.

Assim, na situação em tela, não se aplica a regra contida no art. 617, II, do RICMS/97, que trata do diferimento do lançamento do imposto, relativamente ao valor acrescido, para o momento em que, após o retorno dos produtos industrializados ao estabelecimento de origem, for por este efetuada a subsequente saída *das mesmas mercadorias ou dos produtos resultantes de sua industrialização* seguinte, mas, sim, se aplica a hipótese de incidência de ICMS prevista no art. 616 c/c o art. 343, XXXVI e LX, do RICMS/BA, ou seja, o lançamento do imposto, sobre o valor adicionado, incidente nas sucessivas operações internas com energia elétrica fica diferido para o momento em que ocorrer sua saída para o consumidor final, conforme se exige nesta infração e nas *respostas às consultas*, às fls. 89 a 100 dos autos. Infração subsistente.

Inerente à segunda infração, o recorrente alega que Decisão recorrida se equivocou ao consignar o valor de R\$ 32.214,83, porém não tem razão o apelante, pois o valor reconhecido e recolhido pelo

contribuinte de R\$ 7.581,53 faz parte do valor parcial mantido pela JJF, cabendo a posterior homologação da quantia recolhida, conforme consignado na Resolução do referido Acórdão.

No tocante à alegação de que existem mercadorias sujeitas à redução de base de cálculo e que a Decisão recorrida, em respeito ao princípio da verdade material, deveria fundamentar a autuação em documentos representativos da operação, há de se esclarecer que, conforme demonstrativo da infração às fls. 34 a 46, o número das notas fiscais constam do referido levantamento, no qual consigna que as referidas *notas fiscais encontram-se registradas na escrita fiscal* do contribuinte. Assim, caberia ao apelante provar sua alegação, *com os documentos em sua posse*, de que existem operações amparadas com redução de base de cálculo, não consideradas no levantamento fiscal, o que se limita a pedir prazo para juntar as notas fiscais, sem, contudo, fazê-lo até a presente data.

Em relação à alegação de que em relação à nota fiscal nº 25909 não há como exigir DIFAL, pois não ocorreu circulação jurídica da mercadoria enviada para demonstração, há de se esclarecer que se trata de operação interestadual com incidência do imposto e, neste caso, o contribuinte não se encontrava eximido do pagamento da diferença entre as alíquotas, conforme previsto no art. 2º, IV, da Lei nº 7.014/96 e art. 7º do RICMS/97, então vigente. Mantida a Decisão recorrida.

Quanto à terceira infração, alega o recorrente que do valor controverso de R\$ 24.722,78, os valores referentes ao exercício de 2006 encontram-se decaídos e o restante é improcedente, visto que, muito embora o recorrente tenha se equivocado ao afirmar que não teve acesso às referidas NFs, reitera pedido de diligência ou perícia técnica para demonstrar que tais notas fiscais foram escrituradas e o “DIFAL” recolhido, do que salienta que, em outras infrações, os próprios autuantes requereram a diligência para juntada de notas fiscais não constantes nos autos. Da análise das razões recursais observo que o recorrente nada apresenta para modificar a Decisão recorrida, visto que: *i*) em relação à decadência, já foi rechaçada; *ii*) inerente aos demais valores, já foi objeto de revisão fiscal, às fls. 506 a 575 dos autos, sendo naquela oportunidade considerados todos os recolhimentos efetuados, conforme demonstrativo à fl. 559, remanescente o valor em discussão. Assim, não tendo o recorrente apresentado qualquer fato novo que viesse a modificar a Decisão ou a motivar a diligência requerida, cujas provas documentais poderiam ser apensadas ao processo pelo apelante, fica mantida a Decisão recorrida quanto à terceira infração.

Quanto à quinta infração, a razão recursal limita-se a alegar que, do valor remanescente (R\$ 2.676,80), R\$ 2.168,84 está decaído. Porém, tal pretensão encontra-se exaurida em função da análise específica sobre a decadência. Mantida a Decisão recorrida em relação à quinta infração.

Por fim, inerente à sexta infração, o recorrente apenas alega que, do valor mantido na Decisão recorrida (R\$ 5.037,27), R\$ 1.455,37 encontra-se fulminado pela decadência. Mantida a Decisão recorrida, conforme razões anteriores.

Assim, diante de tais considerações, dou provimento parcial ao Recurso Voluntário, para considerar nulas as infrações 8 e 9 do Auto de Infração, cuja nulidade material possibilita a renovação da ação fiscal, para o exercício de 2008, dentro do prazo final de 31/12/2013.

Do exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL dos Recursos de Ofício e Voluntário, para modificar a Decisão recorrida e julgar o Auto de Infração PROCEDEnte EM PARTE no valor de R\$6.454.867,71, após restabelecer em parte a multa exigida na infração 7, no valor de R\$ 24.722,77, e excluir os valores relativos às infrações 8 e 9, homologando-se os valores já recolhidos.

#### **VOTO DIVERGENTE I (Quanto à nulidade da decisão)**

Preliminarmente, peço vênia para discordar do voto do ilustre Conselheiro Relator quanto à validade da decisão objeto dos recursos.

Entendo que em relação às imputações que se basearam em listagens de arquivos do Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços - SINTEGRA, se as notas fiscais não estiverem anexadas aos autos do PAF e mesmo se, estando colacionadas as notas fiscais, inexiste a certeza da aquisição das mercadorias pelo

estabelecimento do contribuinte destinatário – fato que poderia ser comprovada documentalmente por documentos a exemplo de Conhecimento de Transporte Rodoviário e de Cargas - CTRCs, duplicatas ou outras indicações de pagamento das mercadorias pelo destinatário das mercadorias objeto das notas fiscais, ou Pedidos das mercadorias pelo destinatário – então tais provas do ingresso das mercadorias devem ser buscadas por meio de realização de diligência fiscal que pode ser determinada pela primeira instância julgadora, por se tratar de providência indispensável à devida instrução processual, inclusive como é o procedimento usual neste Conselho de Fazenda. Antes de se apurar a verdade material inexiste a condição de se verificar a validade, ou invalidade, da acusação, e a sua liquidez. Uma vez não realizada a instrução em sua totalidade, a segunda instância deste Conselho queda impedida de apreciar o mérito de tais acusações que se baseiem nas notas fiscais da listagem do SINTEGRA. Assim, entendo nula a decisão de base, e voto no sentido do retorno do processo à primeira instância, para conclusão da instrução processual.

Porém, uma vez vencido o meu voto no sentido de ser nula a decisão *a quo*, então submetendo-me ao Regimento Interno deste Conselho adentro à análise da autuação e, diante dos dados do processo, acompanho integralmente o voto do ilustre Conselheiro Relator tanto quanto às demais questões preliminares suscitadas, quanto à análise de mérito da autuação.

#### **VOTO DIVERGENTE II (Nulidade do Auto de Infração)**

Com a devida vénia, divirjo do Ilustre Conselheiro Relator, para votar pelo provimento da preliminar de nulidade de todo o auto de infração, suscitada no recurso voluntário, de acordo com os seguintes fundamentos.

O presente processo gira em torno de 9 supostas infrações à legislação do ICMS, cada uma tratando de situações inteiramente diversas, apuradas através de diferentes roteiros de fiscalização. Apesar de não haver vedação na legislação estadual acerca da lavratura de um mesmo auto de infração para apurar diversas infrações do mesmo tributo, não há dúvidas de que tal prática deve ser evitada, sobretudo se puder causar algum tipo de embaraço ao direito de ampla defesa do contribuinte e, consequentemente, prejudicar a busca da verdade material.

Sendo assim, toda análise de nulidade de um auto de infração deve ser feita a partir do caso concreto, a fim de perquirir se a reunião de diversas infrações no mesmo Auto de Infração prejudica, ou não, os princípios basilares do processo administrativo fiscal.

No caso ora em análise, entendo que o direito de defesa do contribuinte restou prejudicado, seja pela dificuldade em compreender o alcance das infrações e produzir as provas que lhe competiam em tempo hábil, seja pela dificuldade dos julgadores desse Egrégio Conselho em realizar tal mister.

Merce registro o fato de que, em sessão de julgamento, o ilustre Procurador da PGE/PROFIS relatou sua dificuldade em realizar a sustentação oral, assim como o fez o nobre Conselheiro Relator.

A dificuldade do contribuinte, do próprio fisco e também dos julgadores diante do presente auto de infração não se resumiu apenas ao árduo trabalho de analisar as centenas de laudas do PAF. A instrução processual ficou também prejudicada, pois diante de tantos documentos e diferentes roteiros de fiscalização, não se observou que, no tocante à Infração 4, o autuante simplesmente deixou de acostar as cópias das notas fiscais supostamente não escrituradas, estas capturadas no SINTEGRA. Tal equívoco evidencia a precariedade do auto de infração, dificultando o exercício da ampla defesa e a busca da verdade material; equívoco esse que, registre-se, pode também ter prejudicado o próprio Erário.

Diante de tal situação, em apreço aos princípios norteadores do direito tributário, entendo que o mais razoável a se fazer no caso comentado é anular inteiramente o auto de infração, facultando ao nobre autuante o reinício da ação fiscal e, a partir daí, a lavratura de novos autos de infração,

agrupando as infrações de acordo com os roteiros de fiscalização em comum, observadas naturalmente as regras de decadência.

Pelo exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, julgando, em consequência, NULO o Auto de Infração.

### VOTO DIVERGENTE III (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 imponível, 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 transscrito:

*“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 ensejaram 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 PROVÍDO. 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 inconteste 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 Michaellis, 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 vênia 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 procedural 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. Conseqüentemente, 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.**

**CONDICÃO 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 procedural 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. Conseqüentemente, 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.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3<sup>a</sup> 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 quanto ao mérito, **PROVER PARCIALMENTE** os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269095.0002/11-3, lavrado contra FAFEN ENERGIA S.A., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$6.430.144,94**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, alíneas “a” e “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da penalidade por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$24.722,77**, prevista no art. 42, IX, da citada Lei, com os acréscimos moratórios estabelecidos na Lei nº 9.837/05, devendo ser homologado o valor recolhido.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Álvaro Barreto Vieira, Edmundo José Bustani Neto e Fernando Antonio Brito de Araújo.

VOTO DIVERGENTE I (Nulidade da decisão) – Conselheira: Osmira Freire Carvalho Ribeiro da Silva.

VOTO DIVERGENTE II (Nulidade do Auto de Infração) – Conselheiros: Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo e Leonardo Baruch Miranda Souza.

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

VOTO DIVERGENTE III (Preliminar de decadência) – Conselheiros: Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo, Edmundo José Bustani Neto e Leonardo Baruch Miranda Souza.

Sala das Sessões do CONSEF, 18 de setembro de 2013.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE/RELATOR

OSMIRA FREIRE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – VOTO DIVERGENTE I  
(Nulidade da Decisão)

LEONARDO BARUCH MIRANDA DE SOUZA – VOTO DIVERGENTE II  
(Nulidade do Auto de Infração)

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

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS