

**PROCESSO** - A. I. Nº 087015.0006/12-0  
**RECORRENTE** - DEIL MINERAÇÃO LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JF nº 0146-01/13  
**ORIGEM** - INFAZ ITAPETINGA  
**INTERNET** - 20/02/2014

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACORDÃO CJF Nº 0032-11/14

**EMENTA:** ICMS. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. ISENÇÃO NAS SAÍDAS INTERNAS DE INSUMO AGRUPECUÁRIO. CALCÁRIO, DESTINADO AO USO EXCLUSIVO NA AGRICULTURA. **a)** PRODUTO DESTINADO A ATIVIDADES NÃO CONDIZENTES COM A CONCESSÃO DO BENEFÍCIO. **b)** ICMS DESTACADO NA NOTA FISCAL. **c)** ICMS NÃO DESTACADO NA NOTA FISCAL. Não se inclui entre as obrigações acessórias dos contribuintes a verificação da destinação dada aos produtos que vendem. Entretanto, a isenção em tela é condicional e os beneficiários têm o dever de exigir dos seus clientes os comprovantes de que se enquadram nas normas do Convênio ICMS 100/1997 e do art. 20, IV, §§ 1º e 2º, RICMS/1997. Rejeitada a prejudicial de decadência. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão por maioria.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão originária do Acórdão 1ª JF 0146-01/13, que julgou Procedente em Parte o lançamento de ofício acima epigrafado, lavrado no dia 21/09/2012 para exigir ICMS e multas por descumprimento de obrigações acessórias no valor histórico total de R\$ 66.791,39, sob a acusação do cometimento das seguintes irregularidades.

As imputações 4 e 5 foram reconhecidas.

**INFRAÇÃO 1** – Falta de recolhimento, em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. Trata-se de calcário destinado a atividades supostamente não condizentes com o benefício fiscal previsto no Convênio ICMS 100/1997 e no art. 264, XVIII, RICMS/2012 [art. 20, IV, RICMS/1997]. R\$ 40.803,16 e multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a” da Lei 7.014/1996.

**INFRAÇÃO 2** – Falta de recolhimento, por ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. Consta que a exigência decorre do imposto destacado nas notas fiscais, as quais foram registradas nos respectivos livros como se dissessem respeito a operações não tributáveis. R\$ 16.181,57 e multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a” da Lei 7.014/1996.

**INFRAÇÃO 3** – Falta de recolhimento, em função de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. Vendas realizadas sem a dedução do benefício para o consumidor ou produtor e sem destaque e pagamento do ICMS. R\$ 1.536,12 e multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a” da Lei 7.014/1996.

A JF (Junta de Julgamento Fiscal) apreciou a lide na pauta de 25/06/2013 (fls. 1.339 a 1.346), decidindo pela Procedência Parcial por unanimidade, nos termos abaixo transcritos.

*“O Auto de Infração acusa o contribuinte do cometimento das infrações descritas e relatadas na inicial dos autos, que serão objeto da apreciação nas linhas procedentes, exceto para a aplicação das multas por descumprimento da obrigação tributária acessória (itens 4 e 5), em relação ao período não alcançado pela decadência, que não foram contestados pelo sujeito passivo. Cumpre assim apreciar, preliminarmente, tal*

arguição.

*O autuado suscita a decadência parcial dos créditos constituídos no período anterior a 05/11/2007, uma vez que intimado do presente Auto de Infração, em 05 de novembro de 2012, quando já havia ocorrido a perda do direito do Fisco de lançar de ofício o ICMS relativamente aos fatos geradores do período aludido, em razão do disposto no §4º do art. 150 do CTN.*

*Sobre a decadência de parcela do débito, no período arguido pelo autuado, temos que a incidência da regra do art. 150, § 4º, do CTN (lançamento por homologação), diz respeito às situações nas quais o contribuinte lançou o valor do imposto e antecipou o seu pagamento antes da homologação pela autoridade administrativa. No caso da presente lide, o Fisco apurou a falta de pagamento de ICMS, através das infrações relatadas na inicial, constituindo o crédito tributário, mediante lançamento de ofício e, neste caso, o prazo para a contagem da decadência deve ser aquele expresso no artigo 173, inciso I do CTN. O prazo para a contagem, no caso concreto, iniciou-se em 01/01/2008, com prazo final em 31/12/2012. A notificação do lançamento ao sujeito passivo ocorreu em 05/11/2012. Não há falar, portanto, em decadência e nem houve extinção do crédito tributário, no período supra descrito.*

*Disposições contidas no Código Tributário Estadual, aprovado pela Lei 3956/81 (art. 107-A) e art. 965, RICMS/BA. Ressalto, ainda, que tem sido esse o entendimento do CONSEF em reiteradas decisões. Entre tantas, o acórdão CJF 0102/12-05.*

*As infrações 1, 2 e 3 tratam da falta de recolhimento do imposto em razão de o contribuinte autuado ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, relativamente à venda de calcário, produto corretivo do solo e considerado isento pelo contribuinte autuado, nos termos do art. 20, IV, §1º, RICMS/97.*

*Na infração 01, as operações foram regularmente escrituradas na escrita do contribuinte, mas o Auditor Fiscal entendeu que a isenção alcança apenas as saídas de calcário destinado ao uso exclusivo na agricultura, como corretivo ou recuperador do solo, conforme cláusula primeira, Inciso IV do Convênio ICMS 100/97 e no rol das operações beneficiadas com isenção de ICMS, existem adquirentes com atividades industriais, comerciais, transporte rodoviário de carga, construção de edifícios, criação de camarões, etc.*

*Alega o autuado que comercializou calcário para a correção do solo com isenção para pessoas físicas (pequenos agricultores) ou empresas que atuam no setor agrícola e que o benefício fiscal alcançará toda a etapa de circulação da mercadoria, até a destinação final, conforme dispõe o art. 264, XVIII, “a”, RICMS/BA, aprovado pelo Decreto 13.780/12.*

*Verifico que o benefício fiscal em questão tem origem no Convênio ICMS 100/97, que estabelece a redução de 60% na base de cálculo nas saídas interestaduais de calcário e gesso, destinados ao uso exclusivo na agricultura, como corretivo ou recuperador do solo (cláusula primeira, inciso IV) e, na sua cláusula terceira autoriza os Estados a conceder às operações internas com tais produtos redução da base de cálculo ou isenção do ICMS, observadas as respectivas condições para fruição do benefício.*

*A legislação da Bahia recepcionou o mencionado convênio, conforme descrito a seguir, no regulamento de ICMS, em vigor no período da autuação (aprovado pelo Decreto 6.284/97):*

*Artigo 20, do RICMS/BA – Até 31/12/12, são isentas do ICMS as operações internas com os seguintes insumos agropecuários (Convênio ICMS 100/97)*

*( ... )*

*IV - nas saídas de calcário e gesso destinados ao uso exclusivo na agricultura, como corretivo ou recuperador do solo;*

*§ 1º. Salvo disposição em contrário, o benefício fiscal de que cuida este artigo alcançará toda a etapa de circulação da mercadoria, desde a sua produção até a destinação final.*

*§ 2º. Não se aplica o benefício fiscal no caso de operação que não preencha os requisitos previstos ou que dê ao produto destinação diversa da prevista como condição para gozo do benefício, caso em que o pagamento do imposto caberá ao contribuinte em cujo estabelecimento se verificar a saída.*

*O Auditor Fiscal, responsável pela ação fiscal, fundamentou a concessão do benefício, na redação do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 13.780/12 (art. 264, XVIII), com vigência somente a partir de 01.04.12, mas que também não trouxe alterações de significância, aduzindo que a isenção alcançará toda a etapa de circulação da mercadoria, desde a sua produção até a destinação final e que o benefício fiscal não se aplica no caso de operação que não preencha os requisitos estabelecidos ou que dê ao produto destinação diversa da prevista como condição para gozo do benefício, caso em que o pagamento do imposto caberá ao contribuinte em cujo estabelecimento se verificar a saída.*

*Nesse contexto, O Auditor Fiscal elaborou demonstrativo e acostou aos autos, às fls. 11/13 (exercício 2007) e fls. 22/25 (exercício 2008), relacionando as respectivas operações consideradas isentas pelo sujeito passivo, discriminando o documento fiscal emitido, o valor da operação, da base de cálculo e o valor do ICMS devido*

que, ao final, totaliza R\$ 40.803,16.

O artigo 20, inciso IV do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto 6.284/97 concede isenção para as operações internas envolvendo calcário com destinação exclusiva a uso na agropecuária como corretivo ou recuperador do solo. Extrai-se do dispositivo que a aplicação do benefício isentivo condiciona-se unicamente à finalidade a ser dada ao insumo, ou seja, utilização na agricultura como corretivo ou recuperador de solo. Dessa forma, desde a sua até a atividade de produção agrícola, torna-se irrelevante a qualificação dos contribuintes intermediários estabelecidos no território baiano, se pessoas físicas (produtores rurais), atacadistas ou varejistas ou mesmo a atividade do adquirente, importa saber se a finalidade da norma de isenção foi atingida.

Nesse mesmo sentido é o § 1º do art. 20 do Decreto 6.284/97 ao estabelecer que: “salvo disposição em contrário, o benefício fiscal de que cuida este artigo alcançará toda a etapa de circulação da mercadoria, desde a sua produção até a destinação final”.

Entendo também que assiste direito ao autuado na afirmação que, agindo de boa fé, não lhe compete responsabilidade na averiguação da real destinação dos produtos, atividade de fiscalização acometida apenas ao Estado, considerando que comercializou o calcário para contribuintes com atividades condizentes com os requisitos para gozo da isenção.

Nessa quadra, considerando a interpretação restrita (art. 111, CTN) atinente à concessão de benefícios fiscais, posto que a isenção do ICMS em debate, tratando-se de matéria de nítido cunho excepcional, alcança apenas as “saídas de calcário e gesso destinados ao uso exclusivo na agricultura, como corretivo ou recuperador do solo”, do demonstrativo fiscal, fls. 11/13 (exercício 2007) e fls. 22/25 (exercício 2008), além do demonstrativo dos destinatários e atividades dos adquirentes, fl. 1326/1329, identificamos as operações que, entendemos, estão sujeitas à isenção do ICMS, nos termos do Convênio ICMS 100/97 (artigo 20, inciso IV do RICMS/BA), procedendo às suas exclusões do respectivo demonstrativo fiscal.

Assim é que admitidas foram as operações, cuja situação e cadastral e atividades exercidas pelos destinatários compradores estavam em compatibilidades com o requisito para gozo do benefício fiscal da isenção do calcário, ou seja, sua utilização na agricultura, considerando toda a etapa de circulação da mercadoria, desde a produção até a destinação final. Dentre as operações que foram excluídas da exigência fiscal, destacam-se aquelas destinadas para os seguintes adquirentes. I) Ermor Tabarama Tabaco do Brasil, CNPJ 15.138.340.0042-29 (fl.942); II) Camapel comércio Indústria e agricultura Ltda, CNPJ 14.064.976/0001-32 (fl. 945); III) PP comércio e representação de ração, CNPJ 03.514.802/0001-08 (fl. 953); IV) O.S Araujo Materiais para Construções, CNPJ 05.892.218/0001-11 (fl. 967); V) Yamada Comercial Agrícola Ltda., CNPJ 05.892.218/0001-11 (fl. 967); VI) Francisco do Nascimento Lima ME CNPJ 01.147.138/0001-00 (fl. 966); VII) N. A. Comércio de Produtos Agrícolas Ltda. – ME, CNPJ 05.687.856/0001-09 (fl.1000); VIII) C. F. Alves Andrade Ltda. – ME (CASA DA FAZENDA), CNPJ 02.757.043/0001-41 (fl. 1002); VIII) AGC Agropecuária e Construção Ltda. – EPP, CNPJ 08.169.990/0001-06 (fl. 1007) que, entre outras atividades econômicas que desenvolvem, constam o comércio varejista ou atacadista de produtos agropecuário, comércio varejista de materiais para construção em geral.

Importa saber que não se inclui, entre as obrigações acessórias dos contribuintes de ICMS do Estado da Bahia, a verificação da destinação de fato, dada aos produtos que lhes vender desde que os compradores possuam as condições legais para cumprir as normas referentes ao ICMS. Cabe-lhes apenas exigir de seus clientes comerciais, nas operações internas que com eles realize, os documentos referentes às suas atividades comerciais que guardem relação com sua situação regular no cadastro de contribuintes do Estado e direito ao gozo da isenção aludida.

Na mesma linha, mantenho o entendimento, de acordo com a fiscalização, para afastar a isenção pretendida pelo autuado, em relação às operações de saída de calcário feitas para contribuintes que não exerçam atividades econômicas alinhadas com a finalidade a ser dada ao insumo, qual seja, uso exclusivo na agricultura, como corretivo ou recuperador do solo. Entre tais atividades, incluem-se a fabricação de conservas de peixes, criação de camarões, restaurantes, serviços pessoais, indústria de tintas, construção de edifícios, transporte de cargas, etc.

Dessa forma, os valores das exigências inicial e final, no exercício de 2007, após as exclusões, ficam assim definidos:

Janeiro – R\$ 2.141,95. Excluídas notas fiscais nº 29.502 e 29.635. Valor final – R\$ 1.832,55

Fevereiro – R\$ 858,39. Excluídas notas fiscais nº 29.899 e 29.909. Valor final – R\$ 537,94

Março – R\$ 2.568,17. Excluída nota fiscal nº 30.043. Valor final R\$ 2.413,47.

Abril – R\$ 3.204,86. Excluídas notas fiscais nº 30.224, 30.225, 30.325, 30.414. Valor final – R\$ 2.718,66

Maior – R\$ 2.127,22. Excluídas notas fiscais nº 30.510, 30.656, 30.693. Valor final – R\$1.641,02

Junho – R\$ 1.094,12. Excluída nota fiscal nº 30.861. Valor final R\$ 967,04.

Agosto – R\$ 1.191,98. Excluída nota fiscal nº 31.699. Valor final R\$ 1.125,68.

Setembro – R\$ 1.298,51. Excluídas notas fiscais nº 32.013 e 32.063. Valor final – R\$ 771,85

Outubro – R\$ 957,66. Excluídas notas fiscais nº 32.602 e 32.606. Valor final – R\$ 601,71

*Novembro – R\$ 1.811,11. Excluídas notas fiscais nº 33.107, 33.108, 33.119 e 33.180. Valor final R\$ 1.221,96.  
Dezembro – R\$ 920,55. Excluídas notas fiscais nº 33.286, 33.380, 33.432 e 33.433. Valor final R\$ 540,06.*

*O valor global que no exercício de 2007 somava R\$ 18.174,52 passa para R\$ 14.371,93.*

*Resumo dos valores das exigências inicial e final, no exercício de 2008*

*Janeiro – R\$ 1.432,32. Excluída nota fiscal nº 33.551. Valor final – R\$ 1.350,50  
Fevereiro – R\$ 1.594,37. Excluídas notas fiscais nº 34.075, 34.186, 34.238 e 34.249. Valor final – R\$ 540,55  
Março – R\$ 4.369,79. Excluídas notas fiscais nº 34.265, 34.300, 34.302, 34.346, 34.334, 34.361, 34.369, 34.409, 34.452, 34.453, 34.462, 34.470, 34.495, 34.530, 34.533. Valor final R\$ 1.339,35.  
Abril – R\$ 1.025,12. Excluída nota fiscal nº 34.549. Valor final – R\$ 708,66  
Maio – R\$ 1.270,71. Excluídas notas fiscais nº 35.054, 35.055 e 35.080. Valor final – R\$ 840,58  
Junho – R\$ 1.282,18. Excluídas notas fiscais nº 35.146 e 35.269. Valor final R\$ 299,04.  
Julho – R\$ 1.364,08. Excluídas notas fiscais nº 35.460 e 35.494. Valor final R\$ 1.065,05.  
Agosto – R\$ 1.618,08. Excluídas notas fiscais nº 35.632, 35.719, 35.900, 35.963 e 35.959. Valor final R\$ 708,67.  
Setembro – R\$ 2.126,82. Excluídas notas fiscais nº 35.972, 36.066 e 36.276. Valor final – R\$ 1.389,46  
Outubro – R\$ 1.645,90. Excluídas notas fiscais nº 36.415, 36.715 e 32.801. Valor final – R\$ 1.117,46  
Novembro – R\$ 1.548,42. Excluídas notas fiscais nº 36.875 e 36.961. Valor final R\$ 1.241,20.  
Dezembro – R\$ 3.350,85. Excluídas notas fiscais nº 37.125, 37.177 e 37.236. Valor final R\$ 2.582,77.*

*O valor global que no exercício de 2008 somava R\$ 22.628,64 passa para R\$ 13.183,29.*

*Posto isso, tendo em vista as razões antes anunciadas e apreciadas, exigência nessa infração 01 resta caracterizada, no valor total de R\$ 27.555,23.*

*Na infração 02, a exigência recai sobre as operações de saídas registradas nos livros fiscais como não tributadas, todavia com o ICMS destacado nas notas fiscais. Exigência que totaliza R\$16.181,57, demonstrativos de fls.14/17 (exercício 2007) e fl. 26 (exercício 2008)*

*Constato em face dos registros fiscais feitos no livro Registro de Saída e Registro de Apuração de ICMS, cópias acostadas aos autos, fls. 46/441, que as saídas dos produtos regularmente tributadas, nos documentos fiscais, não foram assim registradas na escrita fiscal do contribuinte e, em consequência, deixaram de ser tributadas.*

*Conforme exaustivamente analisado na apreciação da infração anterior, a legislação do Estado da Bahia, com base no Convênio ICMS 100/97, definiu pela isenção do imposto, nas operações internas de saída de calcário destinado ao uso exclusivo na agricultura, como corretivo ou recuperador do solo. Em contrarrio senso, as demais saídas do insumo, que não atendam ao requisito condicional da regra de isenção, deverão ser tributadas normalmente. No caso em concreto, apesar do destaque do ICMS nos documentos fiscais, o autuado não efetuou o competente registro nos livros fiscais e não efetuou o recolhimento devido. Infração caracterizada, no valor de R\$16.181,57.*

*Na infração 03, a acusação da falta de recolhimento do ICMS pela prática de operações tributáveis como não tributáveis tem origem nas vendas realizadas sem a dedução da parcela do benefício fiscal para o consumidor ou produtor, mas também sem o destaque e pagamento do ICMS, conforme documentos fiscais e planilhas apensas.*

*O Auditor Fiscal elaborou demonstrativo para constituir crédito tributário em relação ao valor não recolhido, à fl. 18 (exercício 2007), no valor de R\$ 740,52; demonstrativo de fls. 27 (exercício 2008), no valor de R\$ 795,60, totalizando a exigência, no valor de R\$ 1.536,12. Cópias dos respectivos documentos fiscais que sustentaram a exigência foram acostadas aos autos.*

*Não restou provado, nos autos, que as respectivas operações de saídas dos produtos discriminados nos demonstrativos retro mencionados se enquadravam na regra prevista do art. 20, inciso IV, RICMS BA (Decreto 6.284/97), para fazer jus ao benefício fiscal da isenção do ICMS, nas saídas internas de calcário destinado ao uso exclusivo na agricultura. Infração que também resta caracterizada, no valor de R\$ 1.536,12.*

*Do exposto, o Auto de Infração é PROCEDENTE EM PARTE, no valor de R\$ 53.543,46”.*

A sociedade empresária interpõe Recurso Voluntário às fls. 1.359 a 1.378, no qual, com fundamento no art. 150, § 4º, CTN e em jurisprudência, suscita prejudicial de decadência relativa aos fatos geradores ocorridos antes de 05/11/2007, uma vez que tomou ciência do ato administrativo no dia 05/11/2012.

Ataca o mérito das infrações 1 a 3, de forma conjunta, sustentando-se nos argumentos de que comercializa calcário corretivo de solo para fins exclusivamente agrícolas e de que não tem a obrigação de fiscalizar a destinação daquilo que vende, pelo que aduz ser beneficiário das normas do Convênio ICMS 100/1997 e do art. 264, XVIII, RICMS/2012 [art. 20, IV, RICMS/1997].

Conforme assevera, a grande maioria dos seus clientes tem denominação social própria dos que exercem a atividade prevista na norma. Na hipótese de o produto não se destinar a tal fim (agricultura), a legislação determina que o imposto é de responsabilidade do estabelecimento em que se verificar a saída, no caso, eventuais revendedores.

A seguir, às fls. 1.374/1.375, enumera algumas notas fiscais retiradas da exigência, uma vez que os destinatários, consoante já havia argumentado, possuem denominações sociais típicas de quem exerce a agricultura.

Critica o fato de os julgadores “*a quo*” também terem deduzido da autuação as quantias concernentes às operações com comerciantes varejistas de produtos agropecuários, pois nem nesses casos existem condições de se garantir que a destinação foi aquela prevista no art. 20, IV, RICMS/1997.

Em síntese, a seu ver, para que incida o ICMS referente a operações isentas, é necessário que o Estado demonstre de forma indubitável que o calcário não teve como destino a agricultura, o que não ocorreu na situação em análise.

Para reforçar a sua concepção, transcreve ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho, Paulo Celso B. Bonilha e decisão do STJ.

Por fim, conclui pleiteando o Provimento recursal.

No Parecer de fls. 1.382 a 1.387 a Procuradoria do Estado opina pelo Não Provimento, rechaça a tese de decadência e, no mérito, assinala que o emprego do calcário como elemento corretivo ou recuperador do solo, para fins agrícolas, é fator objetivo, condicionante do benefício em questão (art. 20, IV, RICMS/1997). Após o julgamento recorrido, foi mantida a exigência do ICMS apenas em relação às saídas destinadas a compradores cujas atividades econômicas não são do ramo agrícola.

## VOTO

Quanto ao prazo decadencial, o art. 150, § 4º do CTN dispõe sobre lançamento por homologação, sendo que tal atividade (de homologar) guarda relação com o recolhimento necessária e antecipadamente efetuado. Sem o pagamento anterior, não há que se falar em homologação, pois nada existe para ser homologado.

Assim, nas hipóteses de falta de pagamento ou pagamento a menor, a contagem do instituto em comento deve ser levada a efeito com base no art. 173, I do referido Código, consoante já decidiu o STJ (Resp. 63.592-2/PR, STJ, 1ª T, u., 17.5.95, IOB 1-9023; Resp. 63.308-SP, STJ, 1ª T, u., 4.12.95, IOB 1-723).

Rejeitada a prejudicial de decadência.

No mérito, a isenção em enfoque tem fundamento legal no Convênio ICMS 100/1997 e no art. 20, IV, §§ 1º e 2º, RICMS/1997.

*“Art. 20. Até 31/12/12, são isentas do ICMS as operações internas com os seguintes insumos agropecuários (Conv. ICMS 100/97):*

*(...)*

*IV - nas saídas de calcário e gesso destinados ao uso exclusivo na agricultura, como corretivo ou recuperador do solo;*

*§ 1º Salvo disposição em contrário, o benefício fiscal de que cuida este artigo alcançará toda a etapa de circulação da mercadoria, desde a sua produção até a destinação final.*

*§ 2º Não se aplica o benefício fiscal no caso de operação que não preencha os requisitos previstos ou que dê ao produto destinação diversa da prevista como condição para gozo do benefício, caso em que o pagamento do imposto caberá ao contribuinte em cujo estabelecimento se verificar a saída”.*

O fato de o autuante ter citado o art. 264, XVIII, RICMS/2012 não macula o procedimento de vício

insanável, pois “a indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal” (art. 19, RPAF/1999).

Importa registrar que a lide versa sobre matéria de isenção, a ser interpretada de forma literal, nos termos do art. 111, CTN.

Alinho-me com o entendimento da PGE/PROFIS, pois, com efeito, o emprego do calcário como elemento corretivo ou recuperador do solo, para uso na agricultura, é fator objetivo, condicionante do benefício.

A instância de base identificou as únicas transações efetivamente sujeitas à isenção e procedeu às respectivas correções, com a dedução dos totais atinentes às operações cujos adquirentes possuíam, à época dos fatos, situações cadastrais e atividades econômicas compatíveis com a pretensão do sujeito passivo, como, por exemplo, a mercancia exclusiva de produtos destinados ao fim acima alinhavado.

O recorrente se insurge contra esse fato, que ocorreu em seu exclusivo benefício, pois acha que nem em tais hipóteses há como se identificar a destinação final do calcário. Entretanto, a desoneração não é objeto do Recurso Voluntário, em razão de que não será analisada.

Restou mantida a exigência no que concerne às saídas do produto para contribuintes que não exerciam atividades correlatas com a finalidade a ser dada ao mesmo, qual seja, o uso exclusivo na agricultura como corretivo ou recuperador do solo. Entre tais atividades, incluem-se a fabricação de conservas de peixes, criação de camarões, restaurantes, serviços pessoais, indústria de tintas, construção, transporte de cargas etc. (fls. 1.326 a 1.329).

De fato, não se inclui entre as obrigações acessórias dos contribuintes a verificação da destinação dada aos produtos que vendem. Entretanto, a isenção é condicional e os beneficiários têm o dever de exigir dos seus clientes os comprovantes de que se enquadram nas normas do Convênio ICMS 100/1997 e do art. 20, IV, §§ 1º e 2º, RICMS/1997.

Em face do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

#### **VOTO DIVERGENTE**

Peço vênia para discordar do voto proferido pelo eminente colega Relator, o que faço com base nas razões a seguir aduzidas.

Inicialmente, divirjo quanto à preliminar de decadência.

Toda a problemática no campo do direito tributário ocorre por conta das disposições contidas no parágrafo 4º, do art. 150, e o inciso I, do art. 173, do CTN, *in verbis*:

“Art. 150. (...)

*Parágrafo 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”.*

“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”.*

Por mais que ainda haja alguma divergência sobre o tema o não se pode negar é que a competência para definir prazos decadenciais já está pacificada. Está expresso na Constituição Federal de 1988 que somente lei complementar pode disciplinar sobre prescrição e decadência em direito tributário, conforme se depreende do seu art. 146, III, “b”:

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

(...)

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência de tributos”.

Segundo já definiu o Supremo Tribunal Federal, a Lei Complementar mencionada pela Constituição Federal é 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).*

Ademais, a Súmula Vinculante nº 08, através da qual cristalizou-se 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 a Lei Complementar de âmbito nacional.

Sabe-se bem que o efeito vinculante é atributo exclusivo do verbete, não atingindo a 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.

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

Ainda sobre o tema, como dito acima, o CTN trouxe duas regras no que concerne ao termo *a quo* do prazo decadencial – o art. 173, I e o §4º do art. 150 – competindo ao intérprete decidir quando ocorrerá o lançamento por homologação (no momento da ocorrência do fato gerador) e quando ocorrerá o lançamento de ofício (dilatando o termo *a quo* para o primeiro dia útil do exercício seguinte).

O auto foi lavrado em 21/09/2012, para reclamar créditos tributários de janeiro de 2007 a dezembro de 2008, todavia o contribuinte só foi regularmente intimado em 05/11/12.

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)

Não há dúvidas que a fluência do prazo decadencial se interrompe somente após a regular intimação do sujeito passivo, razão pela qual os créditos lançados do exercício de 2007, até a data de 05 de novembro do referido ano, foram fulminados pela decadência, restando extinto, consoante determina o inciso V do art. 156 do CTN.

Em assim sendo, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, em sede de preliminar, para reconhecer a decadência dos lançamentos realizados até a data de 05 de novembro de 2007.

No mérito, a questão central gira em torno da isenção parcial que tem fundamento legal no Convênio ICMS 100/1997 recepcionada pelo art. 20, IV, §§ 1º e 2º, RICMS/1997.

O referido convênio dispõe que:

**Reduz a base de cálculo do ICMS nas saídas dos insumos agropecuários que especifica, e dá outras providências.**

**O Ministro de Estado da Fazenda e os Secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação dos Estados e do Distrito Federal, na 35ª Reunião Extraordinária do Conselho Nacional de Política Fazendária, realizada em Brasília, DF, no dia 4 de novembro de 1997, tendo em vista o disposto na Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1997, resolvem celebrar o seguinte**

#### CONVÊNIO

**Cláusula primeira** Fica reduzida em 60% (sessenta por cento) a base de cálculo do ICMS nas saídas interestaduais dos seguintes produtos:

(...)

IV - calcário e gesso, destinados ao uso exclusivo na agricultura, como corretivo ou recuperador do solo;

Desta feita, como bem asseverado pelo Ilustre Relator, importa registrar que a lide versa sobre matéria de isenção, a ser interpretada de forma literal, nos termos do art. 111 do CTN.

Para tanto, faz-se necessário analisar quais os requisitos impostos pelo referido convênio para fins de fruição do benefício.

Inicialmente cumpre ressaltar que, o inciso IV da Cláusula Primeira diz que o benefício atingirá calcário e gesso destinados a uso exclusivo na *agricultura*, como corretivo ou recuperador do solo.

Veja que o referido convênio, ao invés do que fez em outros dispositivos do mesmo texto legal, no que se refere ao calcário e gesso, adotou uma destinação mais ampla, uma vez que o conceito de agricultura é o conjunto de técnicas utilizadas para cultivar plantas com o objetivo de obter alimentos, fibras, energia, matéria-prima para roupas, construções, medicamentos, ferramentas,



ou apenas para contemplação estética.

Desta feita, verifica-se que não apenas a empresa que cultiva produtos agrícolas como atividade fim utiliza esse conjunto de técnicas. Pelo conceito apresentado e a destinação estabelecida, até mesmo o cultivo do solo para contemplação estética está abarcada pelo conceito de agricultura.

Assim, a primeira vista, entendo que a interpretação adotada pelo nobre colega Relator, de que caberia ao Recorrente “fiscalizar” um ato de terceiro, qual seja, a aplicação do calcário ou do gesso adquirido pela Recorrente é absolutamente inexequível!

Nem mesmo a denominação social, o objeto social ou atividade do comprador se prestariam a tal fim, uma vez que, como já analisado, até mesmo uma pessoa física, um condomínio, uma igreja (para citar exemplos constantes do presente PAF), podem aplicar o referido produto na correção de solo, ou seja, na agricultura, pelo conceito amplo trazido pelo referido convênio.

Verifico ainda, que o Convênio quando quis, tratou de forma mais objetiva sobre a destinação dos produtos, como no caso do inc. II da Cláusula primeira, em que a isenção parcial apenas seria devida na venda para determinados estabelecimentos, como exemplo, estabelecimento produtor agropecuário.

No exemplo acima citado, temos uma mudança completa de panorama, uma vez que o convênio criou elementos objetivos para destinação do produto beneficiado, de acordo com a atividade do comprador.

E se o convênio assim o fez nos produtos descritos no inciso II, porque não o fez no inciso IV da mesma Cláusula Primeira? Esta indagação ou interpretação não tem espaço diante do disposto no art. 111 do CTN e do princípio da tipicidade cerrada aplicado ao direito tributário.

Entendo, desta feita, que a interpretação dada pelo Nobre Relator trata-se de interpretação teleológica e extensiva, indo além do que efetivamente está disposto no referido dispositivo legal, criando-se obrigações acessórias até então não existentes! Obrigações acessórias estas, diga-se de passagem, existentes no mesmo texto legal no que se refere aos benefícios concedidos a outros produtos.

Outrossim, o inc. II da Cláusula Quinta do Convênio ICMS 100/97 é bastante esclarecedora ao dispor que a condição para fruição dos benefícios previstos no Convênio é *que o estabelecimento vendedor deduza do preço da mercadoria o valor correspondente ao imposto dispensado, demonstrando-se expressamente na Nota Fiscal a respectiva dedução*, não havendo nenhuma outra obrigação acessória ou condicionante no caso do gesso e calcário.

Analisando restritivamente o texto do referido convênio - como deve ser -, não posso chegar a outra conclusão senão a de que o Recorrente efetivamente cumpriu tudo o que se fazia necessário para fruição do referido benefício.

Ressalte-se ainda, conforme demonstram as provas dos autos, todo o material publicitário da Recorrente deixa claro a sua atividade e a destinação para a qual produz o calcário, qual seja, a utilização para correção do solo.

Ademais, seu produto é diferenciado por ser mais enriquecido do que o calcário ou gesso normal, que poderiam ter destinação para construção civil, por exemplo. No caso concreto, entendo que esse elemento nem seria necessário, mas apenas confirmaria a sua finalidade.

Por último, a Recorrente cumpriu a única obrigação acessória prevista para usufruir do referido benefício, qual seja, a prevista do inc. II da Cláusula Quinta.

Não vejo como ser possível imputar ao Recorrente qualquer nova obrigação acessória, ou se tentar ampliar os efeitos do referido convênio, pois foi nesses exatos termos que o Estado da Bahia se obrigou.

No meu entender, não há lógica na presunção adotada pela própria JJF, na qual presumiu, pela denominação social, que alguns adquirentes efetivamente deram a destinação agrícola e outros

não.

O que dá a certeza de que uma empresa comerciante de produtos agrícolas não efetuou a venda para construção civil? Por outro lado, o que garante que um restaurante não tenha aplicado o calcário para correção de solo de jardim ou horta própria? Para os dois questionamentos não há resposta que possa ser dada com a devida segurança que se exige de um crédito tributário. Não diante do contexto probatório apresentado.

Assim, a aplicação de tal presunção ilegal (posto que não prevista em lei), acabaria por tornar o lançamento ausente de grau de certeza, o que imputaria, até mesmo, em nulidade do mesmo.

Se a Fazenda tivesse a intenção de dar grau de certeza a essa presunção, poderia, inclusive, ter instado os compradores a se manifestar informando a destinação dada aos produtos, e cobrando o imposto supostamente devido apenas nesses casos comprovados.

Assim, entendo que o Recorrente se desincumbiu de todos os requisitos e obrigações acessórias necessárias para usufruir do referido benefício, razão pela qual voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário apresentado para julgar IMPROCEDENTE O AUTO DE INFRAÇÃO.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **087015.0006/12-0**, lavrado contra **DEIL MINERAÇÃO LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$45.272,92**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a”, da Lei nº 7014/1996, e dos acréscimos legais, além da penalidade por descumprimento de obrigação acessória de **R\$8.270,54**, prevista nos incisos IX e XI, da citada Lei, com os acréscimos moratórios previstos na Lei nº 9.837/2005.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Paulo Danilo Reis Lopes, Angelo Mário de Araújo Pitombo e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros(as): Daniel Ribeiro Silva, Raisia Catarina Oliveira Alves Fernandes e Edmundo José Bustani Neto.

Sala das Sessões do CONSEF, 30 de janeiro de 2014.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

PAULO DANILO REIS LOPES – RELATOR

DANIEL RIBEIRO DA SILVA - VOTO DIVERGENTE

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS