

PROCESSO - A. I. N° 269136.0016/00-9  
RECORRENTE - J. MACEDO S.A.  
RECORRIDO - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3<sup>a</sup> JJF n° 0272-03/13  
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA  
INTERNET - 05/05/2014

**2<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF N° 0096-12/14**

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÕES DE VENDA INTERESTADUAL DE PRODUTOS ENQUADRADOS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. REPASSES A MAIOR PARA ESTADOS SIGNATÁRIOS DO PROTOCOLO ICMS 46/00 DA PARCELA CORRESPONDENTE A 60%. O autuado é o contribuinte substituto para a obrigação do recolhimento do imposto, relativo às operações subsequentes, nas saídas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, definido através do Protocolo ICMS 46/00. Restou evidenciado que o autuado não adotou o critério definido no Acordo Interestadual para o cálculo do valor médio ponderado utilizando as entradas ocorridas no mês mais recente de aquisição de trigo procedente do exterior e de unidades federadas não signatárias do Protocolo ICMS 46/00. Infração subsistente. Rejeitada a preliminar de decadência. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVÍDO. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão proferida pela 3<sup>a</sup> JJF – Junta de Julgamento Fiscal em 29 de outubro de 2013 (Acórdão de fls. 162/171) que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 19/12/2012, com o objetivo de exigir o débito de ICMS no valor histórico de R\$ 203.086,16, em decorrência da constatação de 2 infrações, relativas aos exercícios de 2007/2009, consoante documentos às fls. 02/03 dos autos. Entretanto, o presente Recurso Voluntário versa tão somente quanto à Infração 1, em razão do reconhecimento e recolhimento da Infração 2 (fl. 172):

*Infração 01 - Reteve e recolheu a menos o ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, nos meses de outubro e dezembro de 2007, janeiro, março, abril, e outubro de 2008, fevereiro a abril, julho e setembro de 2009. Exigido o valor de R\$182.810,64, acrescido da multa de 60%. (Demonstrativo à fl. 10). Consta que “Efetuou repasses a maior para Estados signatários do Protocolo 46/00 da parcela correspondente a 60% da carga tributária de ICMS incidente sobre as aquisições de Trigo Nacional e importado, nos meses de Outubro e Dezembro de 2007, Janeiro, Março, Abril e Outubro de 2008 e Fevereiro, Março, Abril e Outubro de 2008, e Fevereiro, Março, Abril e Setembro de 2009. Os valores médios considerados (emR\$/kg) calculados por esta fiscalização para as entradas de trigo ocorridas no mês mais recente de reposição do produto seguiram o disposto no RICMS/BA (Dec. 6.284/97), art. 506-B, parágrafo 1º, inciso I, seguindo normatização do Protocolo 46/00, na sua Cláusula Sétima, Parágrafo Único e são divergentes daqueles usados pelo contribuinte no cálculo do repasse de mercadorias, nos meses supra-citados”.*

Após a apresentação da defesa (fls. 71/83) e da correspondente informação fiscal (fls. 128/129), a instrução foi concluída e os autos remetidos à apreciação pela 3<sup>a</sup> JJF que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração, o que fez nos seguintes termos:

**VOTO**

*Cuida o presente Auto de Infração do cometimento pelo impugnante de duas infrações à legislação tributária do*

*ICMS.*

*A infração 02 que trata da retenção e do consequente recolhimento a menos do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, por não ter considerado as despesas e tarifas portuárias incorridas durante a aquisição do trigo na formação da Base de Cálculo para apuração do ICMS devido, ante a inexistência de lide, deve ser mantida a autuação, uma vez que o próprio autuado reconheceu o cometimento da infração e procedera ao recolhimento do débito apurado, fls. 131 e 132.*

*Quanto à infração 01 cuida da retenção e do consequente recolhimento a menos do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, por ter efetuado repasses a maior para Estados signatários do Protocolo 46/00 da parcela correspondente a 60% da carga tributária de ICMS incidente sobre as aquisições de Trigo Nacional e importado, cabe inicialmente enfrentar a preliminar de decadência suscitada pelo impugnante em relação aos fatos geradores ocorridos nos meses de OUT/2007 e DEZ/2007.*

*Constatou que não deve prosperar a pretensão do impugnante, uma vez que não vislumbro, no presente caso, a decadência arguida, diante do regramento estatuído pelo inciso I do art. 173, do CTN, cujo marco inicial para a contagem da decadência é o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, determinação esta reproduzida no §5º do art. 107-B do Código Tributário Estadual - COTEB - Lei nº 3.956/81, que dispõe:*

*“Art. 107-B ...*

*[...]*

*§5º - Considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento e definitivamente extinto o crédito, após 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”*

*Nestes termos, fica patente que não restou operada a decadência dos lançamentos efetuados no período indicado pelo sujeito passivo, haja vista que a legislação tributária do Estado da Bahia fixa prazo à homologação do lançamento, não podendo ser argüida a determinação do art. 150, §4º do CTN, que somente se emprega quando a lei do ente tributante não fixar prazo à homologação.*

*Logo, como o crédito tributário constituído, ora questionado, é relativo ao exercício de 2007, por conseguinte, a Fazenda Pública somente não poderia efetuar o lançamento, em decorrência do instituto da decadência, a partir do dia 01/01/2013, o que não foi o caso, posto que o Auto de Infração foi lavrado em 19/12/2012.*

*Em suma, é indubioso que a Fazenda Pública não incorreu na inércia, eis que efetuou o lançamento fiscal dentro do prazo de 05 anos, contados a partir do 1º dia do exercício seguinte à ocorrência do fato gerador, prazo em que lhe compete exercitar o seu direito de lançar o tributo.*

*Aliás, convém assinalar que este tem sido o entendimento assente do CONSEF manifestado em reiteradas decisões prolatadas por seus órgãos de Segunda Instância a exemplo dos Acórdãos CJF 0144 -11/09 e CJF N° 0141-11/12, CJF N° 0024-13/13 e CJF N° 0032-11/13.*

*No que tange à realização de perícia técnico-contábil, indefiro a postulação, com fulcro no art. 147, I, “a” e “b”, II, “b”, do RPAF-BA/99, por considerar que os elementos existentes nos autos são suficientes para o exame e a perfeita apreensão do mérito da autuação, imprescindíveis para conceber conclusivamente a Decisão da lide.*

*Quanto ao mérito da autuação, destaco que o sujeito passivo se insurgiu quanto ao método de apuração adotado pela fiscalização, em decorrência da retenção a menos e o subsequente recolhimento consoante teor integral já enunciado acima.*

*O impugnante sustentou, em sede de defesa, sua insurgência, alicerçando-se em dois argumentos. O primeiro, que na apuração do termo médio, em sintonia com a redação então vigente para o Protocolo 46/00, utilizou o valor das aquisições do mês mais recente, ou seja, do mês de ocorrência do fato gerador, quando a fiscalização utilizou o valor das aquisições do mês anterior. A segunda, que considerou as notas fiscais complementares emitidas em momento posterior a emissão do termo médio, para fins de cálculo do termo médio, era considerada na competência de sua emissão, enquanto que a fiscalização deveria ter sido utilizada no período em que ocorreu a importação.*

*Em relação ao fato do autuado de ter apurado o termo médio utilizando as operações do mês de ocorrência do fato gerador, sob alegação de encontrar-se esse critério em sintonia com a redação então vigente para o Protocolo 46/00, constato que não há a menor perspectiva de prosperar esse argumento, uma vez que não consta no aludido protocolo o procedimento de cálculo adotado pelo impugnante, ou seja, a data da operação mais recente. É o que se depreende nitidamente do teor, sob esse aspecto, do aludido protocolo, reproduzido pelo inciso I do §1º do art. 506-B do RICMS-BA/97, in verbis:*

*“Art. 506-B. Tratando-se de operações de aquisição de trigo em grão, farinha de trigo e de mistura de farinha de trigo oriundos de unidade federada signatária do Protocolo ICMS nº 46/00, caberá ao*

*contribuinte remetente a retenção e pagamento do imposto relativo:  
[...]*

*§1º Relativamente à antecipação tributária de que cuida este artigo, o ICMS devido, por unidade de medida, equivalerá:*

*I - nas aquisições de trigo em grão, ao imposto incidente sobre o valor médio ponderado da unidade de medida correspondente, em razão da antecipação tributária relativa às entradas ocorridas no mês mais recente de aquisição de trigo procedente do exterior e de unidades federadas não signatárias do Protocolo ICMS nº 46/00;”*

*Caso fosse pretensão do legislador incluir as operações dentro do próprio mês, expressamente disporia de forma literal e objetiva essa condição, uma vez que a expressão “mês mais recente” não abarca o sentido de “data mais recente”, como intentou conferir à expressão o autuado ao considerar as operações dentro do mês. Deve-se considerar também o alcance do aludido dispositivo sob o ponto de vista operativo, tendo em vista que a escrituração das operações dentro de um determinado mês somente deve estar conclusa ao final do mês, já que o recolhimento é devido no mês subsequente, o que se constituiria em entrave operacional por se tratar de cálculo de um termo médio, o que se pressupõe a imprescindível indicação de um intervalo completo de tempo definido.*

*Logo, é inócuia a análise comparativa realizada pelo autuado ao apresentar o demonstrativo à fl. 81, por se fundamentar, no cálculo do termo médio, em dissonância com a estrita determinação do Protocolo ICMS 46/00 e ulteriores alterações, bem como por não apontar inconsistência alguma no que diz respeito, especificamente, aos cálculos numéricos efetuados pela fiscalização ao adotar o método expressamente previsto no aludido protocolo.*

*No que diz respeito à alegação da defesa de que as notas fiscais complementares emitidas em momento posterior à emissão do termo médio, para fins de cálculo da média ponderada, foi considerada no mês de competência de sua emissão, constata que o impugnante laborou em equívoco, pois ao considerar a competência da emissão das notas fiscais complementares deixou de cumprir a determinação expressa da legislação de régencia:*

*“Protocolo ICMS 13/01*

*Cláusula primeira. Passam a vigorar com as seguintes redações os dispositivos abaixo indicados do Protocolo ICMS 46/00:*

*“Cláusula terceira*

*[...]  
§ 1º O cálculo do imposto para efeito do partilhamento entre as unidades federadas de origem e destino será feito com base na média ponderada dos valores das importações ou aquisições ocorridas no mês mais recente em relação à respectiva operação interestadual.”*

*Ora, inexiste qualquer dúvida de que, para apuração da média ponderada, os valores, tanto das importações, como das aquisições, referem-se às operações efetivamente ocorridas no mês mais recente, portanto, ante a inexistência de previsão legal, não há que se falar em deixar de considerar valores dessas operações pelo simples fato de terem as notas fiscais complementares sido emitidas posteriormente.*

*Por outro lado, também é indubidoso que o termo “valores das importações” veiculado na norma trata do montante, e sem exceção, constituído de todos os elementos de custos que compõem a operação de importação. É imperativa essa concepção, sob pena de afrontar o tratamento isonômico imprescindível entre as operações de importações e as operações internas similares, bem como para não colidir frontalmente com o conceito legal de base cálculo das operações de importação, estatuído pela Lei 7.014/96, [art. 17, VI, “a” e “e”].*

*Ademais, por se tratar de partilhamento do imposto que seria recolhido integralmente para a unidade federada de origem, caso o trigo não fosse remetido para outros Estados, com base de cálculo constituída pelo “montante formado pelo valor total de aquisição ou recebimento da mercadoria, adicionado de todas as despesas cobradas ou debitadas ao destinatário, até o momento do ingresso no estabelecimento adquirente” não há que se falar em exclusão ou transferência de valores para compor o cálculo do termo médio ou da média ponderada que não sejam os decorrentes das operações de aquisições ocorridas no mês mais recente.*

*É o que se infere do teor do inciso I, do §2º, do art. 506-A do RICMS-BA/97 e da Cláusula Quarta do Protocolo ICMS 46/00, in verbis:*

*“Art. 506-A. Fica atribuída ao contribuinte que receber, a qualquer título, trigo em grão, farinha de trigo ou mistura de farinha de trigo, do exterior ou de unidade da Federação não signatária do Protocolo ICMS nº 46/00, a responsabilidade pela antecipação do lançamento do ICMS relativo:*

*[...]*

*§2º A base de cálculo referente à antecipação tributária de que cuida este artigo corresponderá:*

*I - tratando-se de trigo em grãos, ao valor total de aquisição das mercadorias, adicionado dos impostos federais quando incidentes e de todas as despesas cobradas ou debitadas ao destinatário até o momento do ingresso em seu estabelecimento, acrescentando-se ao montante as seguintes margens de valor adicionado:"*

*"Protocolo ICMS 46/00*

*[...]*

*Cláusula quarta. A base de cálculo do imposto será o montante formado pelo valor total de aquisição ou recebimento da mercadoria, adicionado de todas as despesas cobradas ou debitadas ao destinatário, até o momento do ingresso no estabelecimento adquirente, nela incluído o montante do próprio imposto, acrescido, ainda, do valor resultante da aplicação dos seguintes percentuais:"*

*No tocante à alegação do autuado de que, mesmo que a metodologia [considerar as notas fiscais complementares no mês de emissão e não no mês da efetiva operação de importação] por ele utilizada tivesse equivocada não haveria prejuízo algum ao Erário, posto que, sendo a sua atividade continuada, eventual equívoco na apuração do Termo Médio de um mês teria seu efeito anulado no mês em que tal despesa fosse utilizada, não deve prosperar, haja vista tratar-se de procedimento adotado pelo contribuinte, ao seu talante, sem qualquer previsão legal, portanto, não é factível promover compensações entre períodos de apuração distintos sem estrito amparo da legislação de regência.*

*No que diz respeito a reclamação do impugnante diante da falta de ajustes e compensação dos valores apurados nesse item da infração, apontados pela defesa no demonstrativo à fl. 81 em relação aos meses que supostamente recolhera a mais, não considerada pelo autuante, entendo que não deve ser acolhido esse pleito, uma vez que não restou comprovado nos autos a origem e o método adotado na apuração dos aludidos recolhimentos a mais. Ressalto que a constatação de recolhimento em valor superior ao apurado pelo método corretamente aplicado pela fiscalização e demonstrados nos autos, fls. 10 a 47, não implica necessariamente que essa diferença deva ser compensada imediatamente sem qualquer verificação da fidedignidade de sua origem, precípuamente sem aquilatar se os procedimentos adotados estão consentâneos com o estabelecido no RICMS-BA/97. A devolução do indébito e se devidamente comprovado a sua origem, por se tratar de procedimento com tiro específico e próprio, deve ser requerida na repartição fazendária da jurisdição do autuado.*

*Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, devendo ser homologado os valores recolhidos.*

Como se pode inferir da leitura do voto acima reproduzido, a 3<sup>a</sup> JJF posicionou de forma unânime pela procedência do Auto de Infração, em relação aos argumentos aduzidos pela então impugnante, ora recorrente:

- i. Afastou a preliminar de decadência arguida, por não vislumbrá-la no presente caso, diante do regramento estatuído pelo inciso I do art. 173, do CTN, cujo marco inicial para a contagem da decadência é o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, determinação esta reproduzida no §5º do art. 107-B do Código Tributário Estadual - COTEB - Lei nº 3.956/81.
- ii. Indeferiu o pedido de perícia contábil por considerar que os elementos existentes nos autos são suficientes para o exame e a perfeita apreensão do mérito da autuação.
- iii. Deixou de apreciar a Infração 02 em razão da mesma ter sido reconhecida e paga pelo Recorrente (fl.172).
- iv. Julgou procedente a infração 01 uma vez que não consta no aludido protocolo o procedimento de cálculo adotado pelo impugnante, ou seja, a data da operação mais recente, conforme dispõe o Protocolo 13/01, reproduzido pelo inciso I do §1º do art. 506-B do RICMS-BA/97.
- v. Afirmou ainda que o impugnante laborou em equívoco, e ao considerar a competência da emissão das notas fiscais complementares deixou de cumprir a determinação expressa da legislação de regência. Não há que se falar em deixar de considerar valores dessas operações pelo simples fato de terem as notas fiscais complementares sido emitidas posteriormente. Não há que se falar em exclusão ou transferência de valores para compor o cálculo do termo médio ou da média ponderada que não sejam os decorrentes das operações de aquisições ocorridas no mês mais recente. Não é factível promover compensações entre períodos de apuração distintos sem estrito amparo da legislação de regência.

- vi. Por último, quanto à devolução do indébito, se devidamente comprovado a sua origem, por se tratar de procedimento com tiro específico e próprio, esclareceu que deve ser requerida na repartição fazendária da jurisdição do autuado.

Intimado acerca do resultado do julgamento, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário (fls. 185/210), onde:

- i. Aduziu, em sede de preliminar, a decadência dos fatos geradores ocorridos antes de dezembro de 2007;
- ii. Quanto à Infração 01, defendeu a regularidade da apuração do termo médio, cujo cálculo foi devidamente efetuado pelo recorrente em plena conformidade com a legislação vigente, uma vez que, da análise dos Protocolos 46/00 e 13/01 não restam dúvidas que o mês mais recente é o da própria operação de circulação da mercadoria, tanto assim que, apenas à partir do Protocolo ICMS 184/2009 a referida redação foi alterada;
- iii. Alega ainda que salienta que a legislação elege como parâmetro para fins de apuração do Termo Médio apenas o valor da média aritmética ponderada da importação de trigo, desconsiderando as demais despesas que normalmente integram a base de cálculo do ICMS. Aduz que mesmo se consideradas as notas fiscais complementares para fins de apuração do Termo Médio, como equivocadamente foi feito, esclarece-se que elas dizem respeito a despesas posteriores ao desembarço do trigo em grão, mas que só foram quantificados num momento posterior, tal como despesa com armazenagem. Acrescenta que neste sentido, sendo tal despesa imprevisível no mês de apuração do Termo Médio do ICMS a ser repassado ao estado signatário, utilizou no momento de sua ocorrência, majorando o valor da base de cálculo do tributo daquele período.
- iv. Por último, afirma inexistir prejuízo ao erário, uma vez que, em estando correta a metodologia indicada pelo Fisco, e em se tratando de operações continuadas, eventual falta de recolhimento de um mês seria suprido pelo recolhimento a maior do seguinte, requerendo a realização de perícia.

Em Parecer as fls. 227/229 a PGE/PROFIS opina pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário entendendo: i) não restar configurada a decadência alegada; ii) a legislação é clara ao definir como termo médio o do mês anterior à ocorrência da operação e ao determinar a inclusão de todas as despesas incorridas na importação na base de cálculo do tributo; iii) entendeu ser desnecessária a perícia por se tratar de questão meramente interpretativa.

#### **VOTO (Vencido em relação à preliminar de decadência)**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão proferida pela 3<sup>a</sup> JJF – Junta de Julgamento Fiscal em 29 de outubro de 2013 (Acórdão de fls. 162/171) que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 19/12/2012, com o objetivo de exigir o débito de ICMS no valor histórico de R\$ 203.086,16, em decorrência da constatação de 02 infrações, relativas aos exercícios de 2007/2009, consoante documentos às fls. 02/ 03 dos autos.

Levando em consideração que o Autuado reconheceu a procedência e efetuou o recolhimento da Infração 2, conforme extrato SIGAT de fl. 172, o presente Recurso Voluntário ataca tão somente a Infração 1, no valor histórico de R\$ 182.810,64 (cento e oitenta e dois mil oitocentos e dez reais e dez centavos), acrescido de multa de 60%.

Inicialmente, antes de adentrar no mérito recursal, verifico que, em sede de preliminar, o Recorrente pleiteia o reconhecimento da decadência dos lançamentos cujos fatos geradores ocorreram antes de 21/12/2012, data de ciência do respectivo Auto de Infração.

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, 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 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).

Ademais, a Súmula Vinculante nº 08, através da qual cristalizou-se o entendimento de que são inconstitucionais os arts. 5º, do Decreto-Lei 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 e o contribuinte regularmente intimado em 21/12/2012, para reclamar créditos tributários de outubro de 2007 a setembro de 2009.

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 21 de dezembro 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 cujos fatos geradores ocorreram até a data de 21 de dezembro de 2007.

Quanto ao pedido de perícia realizado pelo Recorrente, entendo a mesma não ser necessária, pois o cerne da questão é puramente interpretativo, não havendo o porque da realização da prova pericial. Ademais, entendo restarem presentes todos os elementos necessários para firmar o convencimento desta CJF.

No mérito, o cerne da questão cinge-se a dois pontos específicos: a) na apuração do termo médio, em sintonia com a redação então vigente para o Protocolo ICMS 46/00, o Recorrente utilizou o valor das aquisições do mês de ocorrência do fato gerador, quando, segundo o fisco deveria ter utilizado o mês anterior; e b) a apuração do termo médio levando em apenas os valores das aquisições e importação, desconsiderando as demais despesas debitadas ao destinatário até a entrada no seu estabelecimento.

No que se refere à aplicação do Termo Médio, necessário se faz analisar o que dispõe os referidos dispositivos legais aplicáveis ao caso concreto.

O Protocolo ICMS 46/00 atribuiu ao importador, ao adquirente ou ao destinatário a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS devido pelas entradas e pelas saídas subsequentes, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, na entrada no estado, real ou simbólica, de: I - trigo em grão, farinha de trigo e mistura de farinha de trigo, com origem do exterior ou de estados não signatários deste Protocolo; II - trigo em grão, adquirido diretamente junto a produtor localizado em estado signatário deste protocolo.

Por sua vez, a Cláusula Sétima do referido Protocolo criou um regime de repartição de receita, determinando o repasse de 60% da carga tributária ao Estado de destino da mercadoria.

Já o Protocolo ICMS 13/01, aplicável à época dos respectivos fatos geradores, veio a alterar o §1º. da Cláusula Primeira do Protocolo ICMS 46/00, conferindo-lhe a seguinte redação:

*§ 1º O cálculo do imposto para efeito do partilhamento entre as unidades federadas de origem e destino será feito com base na média ponderada dos valores das importações ou aquisições ocorridas no mês mais recente em relação à respectiva operação interestadual.*

Posteriormente, o Protocolo ICMS 184/2009, com vigência à partir de 01/01/2010, alterou novamente a redação do Protocolo ICMS 46/00, passando a dar a seguinte redação à Cláusula Sétima:

*Cláusula sétima Nas operações realizadas por unidades moageiras ou suas filiais atacadistas com farinha de trigo ou mistura de farinha de trigo, de sua produção, tributadas na forma deste protocolo, destinadas a outra unidade federada signatária, o valor correspondente a 60% (sessenta por cento) da carga tributária definida nos termos deste protocolo será repassado em favor do estado destinatário da mercadoria, no prazo estabelecido na cláusula quinta.*

*Parágrafo único. O cálculo do imposto a ser repassado será feito com base na média aritmética ponderada dos valores apurados nas aquisições de trigo em grão oriundas do exterior, de estado não signatário ou de produtor localizado em estado signatário, observado o disposto no § 4º da cláusula quarta, ocorridas no mês anterior mais recente em relação à respectiva operação interestadual.”.*

Desta forma, a celeuma cinge-se em definir qual o termo médio a ser utilizado para cálculo do imposto devido, se o referente ao mês anterior à operação interestadual, ou se o mês da própria transferência.

Alega o Recorrente que, a redação é clara, e a conclusão lógica que se chega é a de que, o mês mais recente é o da própria operação de circulação de mercadoria, tanto é assim que, apena à partir do Protocolo 184/2009, que incluiu, expressamente, a utilização do termo médio apurado com base no mês *anterior* mais recente em relação à respectiva operação interestadual, é que passou a ser aplicável a interpretação adotada pelo fisco estadual.

Da análise dos referidos protocolos, verifico que, em que pese a alteração ocorrida, não há fundamentos na interpretação adotada pelo Recorrente. Isto porque, o §1º. da Cláusula Primeira do Protocolo ICMS 46/00, alterado pelo Protocolo ICMS 13/01, é claro ao afirmar que o cálculo da

partilha será feita **com base na média ponderada dos valores das importações ou aquisições ocorridas no mês mais recente em relação à respectiva operação interestadual.**

Não vejo como interpretar de outra forma senão a de que o mês mais recente em relação à respectiva operação interestadual é o mês anterior ao de sua ocorrência. A alteração realizada pelo Protocolo 184/2009 serviu, tão somente, neste particular, para aclarar ainda mais o texto legal.

Veja que o Protocolo não fala em “data mais recente”, mas sim em mês mais recente em relação à respectiva operação. Assim, como bem verificado, em que pese a “criativa” tese adotada pelo Recorrente, entendo que a mesma é absolutamente inaplicável.

Neste ponto, peço vênia para reproduzir a irretocável análise do julgador de piso neste aspecto:

*É o que se depreende nitidamente do teor, sob esse aspecto, do aludido protocolo, reproduzido pelo inciso I do §1º do art. 506-B do RICMS-BA/97, in verbis:*

*“Art. 506-B. Tratando-se de operações de aquisição de trigo em grão, farinha de trigo e de mistura de farinha de trigo oriundos de unidade federada signatária do Protocolo ICMS nº 46/00, caberá ao contribuinte remetente a retenção e pagamento do imposto relativo:*

*[...]*

*§1º Relativamente à antecipação tributária de que cuida este artigo, o ICMS devido, por unidade de medida, equivalerá:*

*I - nas aquisições de trigo em grão, ao imposto incidente sobre o valor médio ponderado da unidade de medida correspondente, em razão da antecipação tributária relativa às entradas ocorridas no mês mais recente de aquisição de trigo procedente do exterior e de unidades federadas não signatárias do Protocolo ICMS nº 46/00;”*

*Caso fosse pretensão do legislador incluir as operações dentro do próprio mês, expressamente disporia de forma literal e objetiva essa condição, uma vez que a expressão “mês mais recente” não abarca o sentido de “data mais recente”, como intentou conferir à expressão o autuado ao considerar as operações dentro do mês. Deve-se considerar também o alcance do aludido dispositivo sob o ponto de vista operativo, tendo em vista que a escrituração das operações dentro de um determinado mês somente deve está conclusa ao final do mês, já que o recolhimento é devido no mês subsequente, o que se constituiria em entrave operacional por se tratar de cálculo de um termo médio, o que se pressupõe a imprescindível indicação de um intervalo completo de tempo definido.*

Assim, entendo restar afastado o primeiro fundamento aduzido pelo recorrente.

Ademais, quanto ao fundamento de que a apuração do termo médio deva levar em consideração apenas os valores das aquisições e importação, desconsiderando as demais despesas debitadas ao destinatário até a entrada no seu estabelecimento, entendo ser esta absolutamente improcedente.

Isto porque, é o que se infere do teor do inciso I, do §2º, do art. 506-A do RICMS-BA/97 e da Cláusula Quarta do Protocolo ICMS 46/00, *in verbis*:

*“Art. 506-A. Fica atribuída ao contribuinte que receber, a qualquer título, trigo em grão, farinha de trigo ou mistura de farinha de trigo, do exterior ou de unidade da Federação não signatária do Protocolo ICMS nº 46/00, a responsabilidade pela antecipação do lançamento do ICMS relativo:*

*[...]*

*§2º A base de cálculo referente à antecipação tributária de que cuida este artigo corresponderá:*

*I - tratando-se de trigo em grãos, ao valor total de aquisição das mercadorias, adicionado dos impostos federais quando incidentes e de todas as despesas cobradas ou debitadas ao destinatário até o momento do ingresso em seu estabelecimento, acrescentando-se ao montante as seguintes margens de valor adicionado:”*

*“Protocolo ICMS 46/00*

*[...]*

*Cláusula quarta. A base de cálculo do imposto será o montante formado pelo valor total de aquisição ou recebimento da mercadoria, adicionado de todas as despesas cobradas ou debitadas ao destinatário, até o momento do ingresso no estabelecimento adquirente, nela incluído o montante do próprio imposto, acrescido, ainda, do valor resultante da aplicação dos seguintes percentuais:”*

Outrossim, em se tratando de partilha de receitas do imposto estadual que seria devido integralmente para o Estado de origem caso a circulação não fosse realizada, e para aquele seria devido o ICMS com a inclusão de todas as despesas e custos da importação, não há o que se falar

em exclusão das mesmas despesas para o ICMS devido ao Estado da Bahia.

Por sua vez, no que se refere à alegação do Recorrente de que, mesmo que a metodologia por ele utilizada tivesse equivocada não haveria prejuízo algum ao Erário, posto que, sendo a sua atividade continuada, eventual equívoco na apuração do Termo Médio de um mês teria seu efeito anulado no mês em que tal despesa fosse utilizada, não deve prosperar, haja vista tratar-se de procedimento adotado pelo contribuinte, sem qualquer previsão legal, portanto, não é factível promover compensações entre períodos de apuração distintos sem estrito amparo da legislação de regência.

Por último, eventuais pagamentos a maior, alegados pelo Recorrente, fruto da compensação não prevista em lei por ele sugerida, poderão ser objeto de pedido de restituição a ser proposta pelo Recorrente, através de procedimento legalmente previsto.

Assim, diante do exposto, julgo PARCIALMENTE PROVIDO o RECURSO VOLUNTÁRIO apresentado, para o fim de reconhecer decadência suscitada em sede de preliminar e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

#### **VOTO VENCEDOR (Preliminar de Decadência)**

Em que pese o robusto voto prolatado pelo n. relator, ouso, neste momento, discordar de sua posição quanto à matéria dos prazos decadenciais para exigência do ICMS na presente lide para os fatos ocorridos antes de dezembro de 2007.

Quando da edição da Súmula Vinculante nº 08 do STF, este fato gerou controvérsias no âmbito deste Conselho de Fazenda, que, e de ofício, provocou a Procuradoria Estadual para que este Órgão Jurídico se pronunciasse acerca da contagem inicial do prazo de decadência relativo ao ICMS.

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

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

Não podemos desconsiderar a interpretação sistemática da norma disposta no art. 150, § 4º, do CTN e sua interação com o que dispõe o seu art. 173, I. A incidência da regra do art. 150 e seu § 4º do CTN pressupõe as situações em que o sujeito passivo lança o valor do imposto ou antecipa o pagamento. No presente caso, a empresa não lançou e nem recolheu o valor do imposto. Sendo assim, não se pode falar em lançamento por homologação, já que o pagamento do tributo exigido não foi antecipado. Foi ele lançado de ofício. Neste caso deverá ser observado o disposto no artigo 173, I do CTN, repetido pela Lei nº 3.956/81 (COTEB-BA) no seu art. 107-A. O nobre relator entendeu ter havido prazo decadencial da exigência do tributo para os lançamentos ocorridos até 21/12/2007 já que a ciência do presente Auto de Infração somente se deu em 21/12/2012. Entretanto e no caso específico, o prazo que tem o fisco começar a contar a partir de 01/01/08 e se encerra em 31/12/2012. O Auto de Infração foi lavrado em 19/12/2012.

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

*Incialmente, no que toca à preliminar de mérito de ocorrência de decadência quanto aos períodos anteriores a julho de 2004, entendemos, comungando com a JJF, que não se vislumbra a decadência arguida pelo sujeito passivo, diante da regra disposta no inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional – CTN, cujo prazo inicial para contagem da decadência é o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, determinação esta repetida no art. 107-B do Código Tributário Estadual – COTEB – Lei nº 3.956/81, abaixo transcrita, in verbis:*

*“Art. 107-B*

§ 5º - Considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento e definitivamente extinto o crédito, após 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.” Grifos nossos

Do exposto, como o Auto de Infração foi lavrado em 01/07/2009, e se reporta a fatos geradores ocorridos no exercício de 2004, tinha a Fazenda Pública prazo até 01/01/2010 para efetuar o referido lançamento.

Registre-se que, embora o recorrente não tenha feito menção à Súmula Vinculante nº 08 do STF - aprovada na sessão plenária de 12/06/2008, e publicada no DOE de 20/06/2008 – registro feito apenas pela PGE/PROFIS em seu opinativo, a mesma declara a inconstitucionalidade de legislação federal que disciplina a decadência e a prescrição do crédito tributário vinculado às contribuições previdenciárias, explicitando o entendimento de que deverá ser aplicado o prazo quinquenal previsto no CTN e reconhecendo que apenas lei complementar pode dispor sobre normas gerais em matéria tributária. Eis o texto da referida Súmula: “São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto- lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.”

No entanto, a referida Súmula não se aplica ao ICMS e, em reforço a esta tese, os próprios doutrinadores que estão a se debruçar sobre a matéria cingem sua aplicabilidade à esfera da Administração Pública Federal, a qual compete gerir as contribuições previdenciárias. Ressaltamos, no entanto, e aí comungando com o Parecer proferido pela PGE/PROFIS, que a questão deverá ser aprofundada no âmbito da Administração Tributária Estadual, mormente diante da posição externada pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN – que, através do Parecer nº 1617/2008, proferido após a edição da Súmula Vinculante nº 08 e em vista desta, expressamente adotou entendimento quanto à fixação do termo a quo do prazo decadencial que comunga com o externado pelo recorrente, além de entendimento em sentido idêntico também adotado pela Procuradoria Estadual do Rio de Janeiro, através do Parecer CFS nº 02/2008, embora deva ser também ressaltado que ambos não vinculam a Administração Estadual baiana ou o Conselho de Fazenda Estadual, mormente diante da disposição expressa da nossa legislação, acima citada.

Assim, mesmo que existisse concordância (o que, aponto, não há) de que data de início do prazo decadencial somente ocorresse a partir de 21/12/2012 (dada da ciência do AI pela empresa), diante de tudo ora exposto, rejeito a preliminar de decadência.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria em relação à preliminar de decadência, com voto de qualidade do presidente e, por unanimidade quanto ao mérito, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 269136.0016/00-9, lavrado contra **J. MACEDO S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$203.086,16**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores recolhidos.

**VOTO VENCEDOR** (Preliminar de decadência) - Conselheiros(as): Mônica Maria Roters, Maria Auxiliadora Gomes Ruiz e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

**VOTO VENCIDO** (Preliminar de decadência) - Conselheiros: Daniel Ribeiro Silva, José Antonio Marques Ribeiro e Rodrigo Lauande Pimentel.

Sala das Sessões do CONSEF, 09 de abril de 2014.

CARLOS FABIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

DANIEL RIBEIRO SILVA – RELATOR/VOTO VENCIDO  
(Preliminar de decadência)

MÔNICA MARIA ROTERS - VOTO VENCEDOR  
(Preliminar de decadência)

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