

PROCESSO - A. I. N° 087461.0401/12-7  
RECORRENTE - MOLIZA REVESTIMENTOS CERÂMICOS LTDA.  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 2<sup>a</sup> JJF n° 0260-02/13  
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA  
PUBLICAÇÃO - INTERNET 25/11/2015

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

### ACÓRDÃO CJF N° 0371-12/15

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. CRÉDITO PRESUMIDO UTILIZADO A MAIOR. Comprovado o aproveitamento irregular de crédito em operações de transferência de material de uso consumo e de vendas de mercadorias de terceiro, como também em se utilizar de créditos fiscais extemporâneos de ICMS retido, por suposto desfazimento das operações. Contudo, inegável o direito à manutenção do crédito proporcional aos insumos utilizados nos bens exportados, calculados conjuntamente. Exação subsistente em parte, após as segregações. Modificada a Decisão recorrida. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. FALTA DE PAGAMENTO. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS MATERIAIS DE CONSUMO. Argumentos recursais incapazes de modificar a Decisão recorrida. 3. ZONA FRANCA DE MANAUS. FALTA DE COMPROVAÇÃO DO INTERNAMENTO DOS PRODUTOS PELA SUFRAMA. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. O benefício da isenção condiciona-se à comprovação da entrada efetiva dos produtos no estabelecimento destinatário e do internamento dos mesmos pela SUFRAMA. Razões recursais não elidem a exigência. Mantida a Decisão. 4. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. VENDAS PARA CONTRIBUINTES LOCALIZADOS NESTE ESTADO. IMPOSTO NORMAL E RETIDO NÃO RECOLHIDOS NOS PRAZOS REGULAMENTARES. Alegações recursais não elidem as acusações. Mantida a Decisão recorrida. 5. EXPORTAÇÃO. FALTA DE COMPROVAÇÃO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Reiteradas as alegações de defesa, as quais são insuficientes para modificar a Decisão recorrida. Rejeitada a preliminar de decadência. Recurso PARCIALMENTE PROVIDO. Decisão não unânime.

## RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 26/12/2012, exige ICMS no valor de R\$1.781.420,56, em razão das seguintes irregularidades:

INFRAÇÃO 1 - Utilizou crédito fiscal presumido de ICMS em valor superior ao permitido na legislação em vigor, na importância de R\$ 262.700,89, inerente aos meses de janeiro/2007 a novembro/2008, visto que: *Lançou o crédito presumido previsto no Dec. 6.734/97, e Resolução Probahia n° 42/2005, em valor maior que o concedido, conforme demonstrativo anexo das diferenças a recolher, às fls. 16 a 91 dos autos.*

INFRAÇÃO 2 – Deixou de recolher ICMS, no valor de R\$81.468,14, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro/2007 a dezembro/2008,

conforme documentos às fls. 93 a 107 dos autos.

INFRAÇÃO 3 - Deixou de recolher o ICMS, no valor de R\$39.090,36, devido em virtude de saída de produto industrializado para a Zona Franca de Manaus com benefício de isenção do imposto sem a comprovação do internamento por parte da SUFRAMA, nos meses de janeiro, fevereiro, março, agosto, novembro de 2007, e março, maio, outubro e novembro de 2008. (docs. fls. 109 a 126)

INFRAÇÃO 4 - Deixou de proceder ao recolhimento do ICMS retido, no valor de R\$936.556,16, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, visto que: *Deixou de recolher o ICMS-Substituição Tributária por retenção informado na respectiva DMA*, nos meses de novembro/2007 e abril a outubro/2012. (docs. fls. 128 a 130)

INFRAÇÃO 5 – Deixou de recolher o ICMS no prazo regulamentar, no valor de R\$405.507,22, referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios, nos meses de novembro/2007 e agosto a outubro de 2012. (docs. fls. 128 a130)

INFRAÇÃO 6 – Deixou de recolher o ICMS nas saídas de mercadorias acobertadas por notas fiscais com natureza da operação Exportação, no valor de R\$ 56.097,79, sem comprovação da efetiva saída do país por intermédio de Guias ou Registros de Exportação, visto que: *Refere-se a operações a título de exportação, cujos números de notas fiscais não constam nos relatórios do SISCOMEX*, inerente aos meses de janeiro, fevereiro, março, agosto e novembro de 2007, (doc. fl. 132)

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração procedente em parte, no valor de R\$1.746.233,18, após consignar que o lançamento tributário contém todos os pressupostos legais; que não operou a decadência dos fatos geradores do período de janeiro a novembro de 2007; que a taxa SELIC é prevista em lei; que não tem competência para apreciar se a multa é confiscatória e indeferir o pedido de diligência. No mérito, julgou o Auto de Infração procedente com os seguintes fundamentos:

Quanto à infração 1, a JJF destaca que o débito corresponde aos meses de fevereiro/07 a novembro/08 e foi extraído do Registro de Apuração do ICMS (RAICMS), conforme demonstrativo à fl.16, no qual foram especificados os meses e os valores dos CFOPs correspondente ao débito das vendas de produção própria, e sobre este foram deduzidos os valores equivalentes aos créditos pelas devoluções de produtos, encontrando-se o total para fins de incidência do crédito presumido de 85%, previsto na Resolução nº 42/2005, que comparado com o crédito presumido lançado no RAICMS, resultou nas diferenças que foram lançadas no demonstrativo de débito.

Aduz a JJF que, pelas explicações do autuante, o percentual de 85% do crédito presumido a ser utilizado pela empresa, corresponde às operações de saídas de pisos prensados, esmaltados e lajotas marombadas naturais e esmaltadas, sendo considerado no levantamento fiscal somente as operações com mercadorias de produção própria, e excluídos os valores relativos a mercadorias devolvidas, por significarem vendas não efetivadas ou desfeitas, conforme planilha de fls. 16.

O relator ao tomar por base o mês de janeiro de 2007, à fl. 984 dos autos, constatou que os valores apurados pelo autuado são idênticos ao do autuante, divergindo apenas no que diz respeito às saídas para o exterior e a devoluções de mercadorias da substituição tributária.

No caso do crédito sobre as operações para o exterior, a JJF registrou que o autuado acostou às fls. 184 a 188, Parecer nº 5.763/2005 da DITRI, no qual, lhe foi admitido o direito de aproveitamento proporcional dos créditos de ICMS relativamente às mercadorias (pisos e azulejos) destinadas à exportação, e juntou demonstrativo, fl.190, da forma como foram apurados os valores dos créditos que ele entende devidos.

Contudo, ao examinar as peças processuais, notadamente os documentos acostados às fls. 90 a 626, a 2<sup>a</sup> JJF acolheu o entendimento da fiscalização de que realmente tem direito o autuado ao crédito presumido em questão, porém não fez o cálculo corretamente, pois ao realizar o cálculo pelas quantidades, deixou de proceder ao ajuste recomendado para os preços, mediante a utilização de um fator resultante da relação entre o preço no mercado interno e o alcançado no mercado externo, como também o autuado não tomou por base para o cálculo os valores constantes no livro

Registro de Apuração do ICMS, mas sim, através de controle interno.

Desta forma, no caso dos créditos das exportações, entendeu a JJF que restou caracterizada a apropriação em desacordo ou em valor superior ao permitido pela legislação tributária (art.106, inciso I, alínea “a”, e artigo 109 do RICMS/97), e no Parecer DITRI acima citado.

Quanto aos créditos decorrentes de devoluções de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária e outros créditos, a decisão foi de que se levando em consideração que o estabelecimento é beneficiário do PROBAHIA, não é devido o creditamento de tais valores, sem justificativa plausível, pois para usufruir dos benefícios instituídos pelo referido programa, deve haver expressa renúncia ao aproveitamento de quaisquer outros créditos do ICMS.

Por outro lado, segundo a JJF, no tocante a outro tipo de crédito, igualmente misturado ao crédito presumido, os valores relativos à Substituição Tributária, por não se tratar de imposto próprio, deve ser apurado em folha consecutiva à apuração normal, onde o crédito devido, correspondente a devoluções de vendas em que houve retenção, poderia ser lançado, compensando o débito inicial, desde que fosse comprovado que este valor fora repassado ao Estado, dentre todos os valores relativos ao ICMS- ST recolhidos em conjunto (DAE específico).

Portanto, entendeu o órgão colegiado que descabe a alegação de que não foi considerada no levantamento fiscal a existência de outros créditos a serem legitimamente aproveitados na sistemática de apuração do crédito presumido, pois, não é devido considerá-los juntamente com o crédito presumido.

No tocante a alegação de que não foi considerada para o cálculo do débito no levantamento fiscal a Nota Fiscal nº 76373, CFOP 6118, valor de R\$ 1.368,36, para a incidência do crédito presumido, a JJF verificou não assistir razão ao defendant, pois, conforme consta na planilha à fl.16, os valores que foram consignados correspondem exatamente aos valores do imposto escriturado no Registro de Apuração do ICMS, fls.36, do que se conclui, que o valor do imposto do referido documento fiscal, se devidamente escriturado, já foi incluído no CFOP 6101.

Diante de tais considerações, a decisão foi de manter a infração 1, aduzindo não haver que se falar em ofensa a sistemática da não-cumulatividade, uma vez que houve o aproveitamento de crédito em desacordo com a legislação tributária, a maior do que o de direito pela sistemática de crédito presumido.

Inerente à infração 2, a JJF salientou que o lançamento deste item foi impugnado com base na alegação de que os materiais objeto da autuação não se tratam de bens de uso e consumo, pois se referem ao ferramental e aos sobressalentes destinados ao ativo fixo da empresa, não sujeitos ao diferencial de alíquota, tendo em vista o benefício do diferimento de que goza por força do que dispõe o art. 1º, II, “a”, da Resolução nº 42/2005.

Contudo, a Decisão de piso destaca que, na informação fiscal, o autuante esclareceu que os CFOPs para cujas operações estão sendo exigido o diferencial de alíquota, lançados pelo próprio contribuinte é 2556 - aquisição interestadual de bens para uso e consumo do estabelecimento, não guardando relação, portanto, com o diferimento de que trata a Resolução nº 42/2005.

Entende a JJF que para descaracterizar que houve erro de escrituração o autuado deveria trazer as provas neste sentido, o que não foi feito, pois a relação trazida na defesa não faz nenhuma correlação com os valores objetos da autuação, pois não especifica qualquer valor para os produtos, não sendo, pela listagem apresentada na defesa, possível confirmar se realmente tais produtos se enquadram no conceito de ferramental e sobressalentes, a exemplo de bombas de engrenagens, encoders, ventoinhas, cilindros pneumáticos, sensores, motores elétricos, anéis, correias, válvulas, mancais, módulos, batentes e molas, e se são os mesmos considerados no levantamento fiscal.

Assim, nesta condição, os produtos declarados no livro fiscal (CFOP 2556) como de uso e consumo pela empresa e que originaram a autuação não se enquadram no conceito de ferramental e sobressalentes, de modo que sejam considerados para gozo do diferimento do diferencial de alíquota concedido através da Resolução do POBAHIA nº 42/2005. Manteve a infração 2.

No tocante à infração 3, relativa às saídas com destino à Zona Franca de Manaus sem a devida comprovação dos respectivos internamentos das mercadorias, a JJF destaca que o artigo 29 do RICMS/97, prevê isenção do ICMS condicionada a comprovação da entrada efetiva dos produtos no estabelecimento destinatário, mediante realização de sua vistoria física pela SUFRAMA e pela SEFAZ do Estado destinatário, e será disponibilizada pela SUFRAMA por meio de declaração, via internet, o que não restou comprovado.

Contudo, na peça defensiva, das notas fiscais arroladas no levantamento fiscal, o autuado apresentou cópias das Notas Fiscais de Entrada nºs 72796, 72797, 72798, 72799, 73834, 74148, 74149, 74151, 74152, 74154, e 92338, anexas (doc. 12, fls. 899 a 910), para comprovar que houve devolução das mercadorias constantes nas Notas Fiscais nºs 72723, 72692, 72691, 72690, 72598, 71844, 71843, 71842, 71841, 70174 e 91674, tendo aduzido que na referidas notas fiscais de entrada, devidamente emitidas com o CFOP 2.203 (Devolução de Venda de Produto Destinado à Zona Franca/Livre) anulam em igualdade de quantidade e valor as saídas realizadas por meio das 11 notas fiscais acima citadas, demonstrando equívoco da autoridade fiscal em tributar tais saídas.

Porém, a JJF entendeu que não merece acolhimento tais provas, visto que, ao que tudo indica, as mercadorias chegaram ao estabelecimento dos destinatários, pois, a título de exemplo, nas Notas Fiscais nºs 073834, fl. 904, e 074148, fl.905, a suposta devolução ocorreu aproximadamente a mais de 25 dias da sua emissão. Defende que, se de fato ocorreram as devoluções das mercadorias por parte das empresas destinatárias, por se tratar de contribuintes do ICMS, caberiam a estas a emissão da nota de devolução, conforme determina o artigo 651 do RICMS/97. Além disso, provas adicionais deveriam ter sido apresentadas conforme determina o inciso V, do art. 654 do RICMS/BA, bem como do parágrafo 1º do mesmo dispositivo, a exemplo de conhecimentos de transporte de retorno das mercadorias.

No tocante à Nota Fiscal nº 94500, foi apresentado PIN - Protocolo de Ingresso de Mercadoria Nacional, fl. 899, porém, entendeu o colegiado que não serve como elemento de prova do internamento, pois como asseverou o autuante, consta no referido observação de que "*O usufruto dos benefícios fiscais somente terá validade com a expedição da Declaração de Ingresso*".

Quanto às demais notas fiscais, concluiu a JJF que o apelo do autuado para apresentação posterior da comprovação das notas fiscais restantes, não encontra amparo no art.123, parágrafos 5º e 6º do RPAF/97, pois não ficou demonstrada a impossibilidade de apresentação oportuna. Além do mais, em homenagem a busca da verdade material, o autuado poderia ter trazido tais provas até a data do julgamento, o que não ocorreu. Manteve a infração 3.

Em relação às infrações 4 e 5, relativas, respectivamente, à falta de recolhimento do ICMS retido e do imposto apurado, conforme declarados na DMA (fls.128 a 130), ou seja, a JJF concluiu que não merece acolhimento os argumentos defensivos para a afastar as penalidades aplicadas pelo descumprimento da obrigação principal, inclusive de que o presente lançamento tributário se configura em *bi-tributação*, pois as exigências fiscais dizem respeito a valores de ICMS e ICMS-ST que deixaram de ser recolhidos nos prazos regulamentares, informados na respectiva DMA. Com relação ao argumento de que as multas são confiscatórias, aduziu a JJF que as mesmas são legais e que não tem competência para apreciar o pedido de exclusões ou reduções das multas por obrigação principal.

Por fim, quanto à infração 6, na qual se exige ICMS de R\$56.097,79 sobre mercadorias acobertadas por notas fiscais com natureza da operação Exportação, sem comprovação da efetiva saída do país por intermédio de Guias ou Registros de Exportação, a JJF concluiu pela subsistência parcial do ICMS de R\$20.910,41, diante das seguintes considerações:

- a) Se de fato as devoluções das mercadorias constantes das Notas Fiscais de nºs 69379, 69380, 69382, 69384, 69385, 69386 e 79793 ocorreram através das Notas Fiscais de Entrada nºs 75450, 76494, 76491, 76492, 76493, 76496 e 80398, como alega o autuado, por se tratarem os destinatários de contribuintes do ICMS, caberiam a estes a emissão da nota de devolução, conforme determina o artigo 651 do RICMS/97. Além disso, provas adicionais deveriam ter sido apresentadas conforme determina o inciso V, do art. 654 do RICMS/BA, bem como do parágrafo

1º do mesmo dispositivo, a exemplo de conhecimentos de transporte de retorno das mercadorias.

- b) Realmente restou comprovado que as mercadorias constantes nas Notas Fiscais de nºs 68450 a 68453, 68477 a 68482, 70873 a 70879 e 70908 foram exportadas para o exterior, conforme Comprovantes de Exportação nº 2070059167/2 e 2070230936/2 (fls. 927 a 933), o que justifica plenamente a exclusão de tais documentos fiscais do levantamento fiscal.
- c) Não está justificado o motivo para apresentação posterior da comprovação da exportação em relação às Notas Fiscais nºs 84901 e 84902, tidas como registradas no sistema do SISCOMEX, porém sem averbação, considerando que o autuado teve tempo suficiente para comprovar até a data do julgamento, mantendo-as na exigência fiscal.

Ante o exposto, a Decisão foi pela Procedência Parcial do Auto de Infração, no valor de R\$1.746.233,18, após a redução da sexta infração.

Não se conformando com a Decisão de 1<sup>a</sup> Instância, o autuado apresentou, tempestivamente, às fls. 1.002 a 1.030 dos autos, Recurso Voluntário onde reitera todas suas alegações de defesa, tendo, inicialmente, alegado decadência para os lançamentos que abrangem as competências de 01/2007 a 11/2007, conforme redação do art. 150, § 4º, do CTN e, em seguida, as seguintes considerações:

**Quanto à infração 1,** o recorrente aduz que, além dos débitos a serem deduzidos referentes ao ICMS das vendas de mercadorias posteriormente devolvidas, nos CFOPs 1.201, 1.410 e 2.201, estas sim consideradas pela autoridade fiscal, há outros créditos que não foram computados na apuração do valor a recolher pela recorrente. Trata-se: dos créditos decorrentes das exportações; dos créditos referentes à parcela do ICMS-Substituição Tributária nos casos de devolução de mercadorias vendidas, CFOP 1.410, e dos créditos relativos a devoluções de compras, transferências de ativo imobilizado, retornos, entre outros, efetuados pela recorrente, cujos créditos serviram para anular o efeito do débito pela saída, já que os créditos dessas mercadorias não foram aproveitados pela entrada em razão da sistemática de crédito presumido.

Exemplifica com o mês de 01/2007, onde a fiscalização identificou o valor de R\$388.600,14 como o total de débitos nas vendas decorrentes de produção própria. Para calcular o crédito presumido de 85%, diminuiu as devoluções dos CFOPs 1.410 e 2.201 (não houve devolução no CFOP 1.201 no período), no valor de R\$4.594,40 e R\$2.736,37, respectivamente, e chegou ao total de débito para incidência do crédito presumido de R\$381.269,37, cujo crédito presumido real totalizou R\$324.078,96, cujo valor divergiu do total de créditos apurados pelo recorrente de R\$ 349.928,24, glosando-se a diferença. Contudo, sem considerar o direito a que faz jus a recorrente a outros créditos não vedados pela legislação tributária.

Salienta que, em primeiro lugar, deve-se considerar que a imunidade tributária de que gozam as exportações faz com que a recorrente mantenha o direito ao crédito relativamente à parcela de mercadorias adquiridas que tiveram como destino o exterior, cujo assunto não requer maiores digressões, haja vista a existência do Parecer DITRI nº 5763/2005, garantindo ao recorrente o direito de aproveitamento proporcional dos créditos de ICMS relativamente às mercadorias destinadas à exportação, cuja ementa ficou assim consignada:

*“ICMS. Crédito Presumido. Empresa beneficiária do crédito presumido instituído no Dec. nº 6734/97 e concedido mediante Resolução do Conselho Deliberativo do PROBAHIA para as saídas tributadas de pisos e azulejos, está igualmente amparada pelo benefício da manutenção de crédito previsto para as operações de exportação dos referidos produtos”.*

Aduz que a planilha, à fl. 190 dos autos, demonstra a existência das mercadorias remetidas ao exterior e o volume proporcional que estas exportações representam no seu faturamento, de modo a justificar o percentual de crédito aproveitado em cada competência.

Diz que o autuante ignorou a necessidade do aproveitamento de créditos pelas devoluções de mercadorias vendidas sujeitas à incidência do ICMS-ST, CFOP 1.410, sob pena da exigência de tributo sem o respectivo fato gerador. Assim, sustenta que, se no cálculo do débito para incidência do crédito presumido a autoridade descontou o valor do ICMS normal do CFOP 1.410,

justamente para anular o efeito dessa devolução, pela mesma razão deveria ter considerado a existência do ICMS-ST nas mercadorias vendidas sob o CFOP 1.410, o que foi considerado pelo autuado para fins de apuração do ICMS devido ao Estado da Bahia, conforme documentos às fls. 628 a 660 dos autos.

Salienta, ainda, que tais créditos somente passaram a ser computados pelo contribuinte a partir da competência 08/2008, oportunidade em que fez o crédito extemporâneo relativo ao período pretérito no valor de R\$28.772,89, conforme demonstram os documentos às fls. 662 a 788 dos autos.

Aduz, também, o recorrente que, em homenagem ao princípio da não cumulatividade, contabilizou outros créditos no intuito de anular o efeito dos débitos relativos a devoluções de compras, transferências de ativo imobilizado, retornos, entre outros, haja vista a impossibilidade de creditamento pelas entradas em razão da regra do crédito presumido, tudo conforme é capaz de comprovar a planilha e notas fiscais às fls. 790 a 876 dos autos.

Assim, voltando ao exemplo relativo à competência 01/2007, explica que tem direito a se creditar não apenas de R\$324.078,96, equivalente aos 85% meramente matemáticos aplicados sobre o débito gerado no mês, mas também o crédito de R\$25.384,21, equivalente ao direito proporcional pelas saídas destinadas ao exterior e mais R\$547,14, relativos às devoluções do período, no caso, CFOPs 5.556 e 6.556, cujos produtos não geraram crédito na entrada, do que salienta que, para as demais competências, o cálculo é o mesmo, o que anula completamente a diferença encontrada pelo fisco.

Por fim, destaca que o autuante deixou de adicionar a NF 76373, à fl. 878, CFOP 6118, para o cálculo do débito para a incidência do crédito presumido, o que também influenciou a apuração da competência 06/2007 e merece reparos.

Portanto, segundo o recorrente, considerando a existência de créditos legítimos e legais que foram tomados como forma de oferecer à tributação do ICMS o valor efetivamente devido pelas suas saídas, deverá ser anulada a infração 01.

**Inerente à infração 2**, alega o recorrente que não poderia o fisco exigir o diferencial de alíquotas nas aquisições interestaduais, pois o Protocolo de Intenções, às fls. 880 a 885, assinado com o Estado da Bahia previa expressamente, na Cláusula Terceira, alínea c.2, o direito à desoneração do diferencial de alíquota incidente nas operações de aquisição de bens para o ativo fixo da empresa nas aquisições realizadas em outros Estados da Federação.

Destaca que a Resolução nº 42/2005, que formalizou a concessão de benefícios do PROBAHIA em seu favor, por sua vez, trouxe redação específica quanto ao direito de diferimento do ICMS relativamente aos produtos destinados ao seu ativo imobilizado, conforme art. 1º, II, a:

*Art. 1º - Concede, "ad referendum" do Plenário, à empresa MOLIZA REVESTIMENTOS CERÂMICOS LTDA., instalada neste Estado, os seguintes benefícios:*

...  
*II – Diferimento do lançamento e do pagamento do ICMS, nas seguintes hipóteses:*

*a) Pelo recebimento do exterior ou, relativamente ao diferencial de alíquotas, pelas aquisições em outra unidade da Federação, de máquinas, equipamentos, ferramental, moldes, modelos, instrumentos e aparelhos industriais e de controle de qualidade, e seus sobressalentes, para o momento em que ocorrer sua desincorporação do ativo imobilizado.*

Salienta que a relação, às fls. 887 a 896 dos autos, disponibilizada ao fisco quando da fiscalização, comprova que os produtos que deram origem a esta infração podem ser perfeitamente enquadrados no conceito de ferramental e sobressalentes de que trata o art. 1º, II, a, da Resolução nº 42/2005, haja vista terem como destino o ativo fixo da empresa, os quais gozam do diferimento do diferencial de alíquota concedido ao contribuinte pelo Estado da Bahia, razão suficiente a dispensar o recolhimento do ICMS pela entrada destes produtos, a exemplo de: bombas de engrenagens, encoders, ventoinhas, cilindros pneumáticos, sensores, motores elétricos, anéis, correias, válvulas, mancais, módulos, batentes e molas. Sustenta que o diferimento do lançamento e pagamento do ICMS para as referidas mercadorias atende perfeitamente ao princípio da não cumulatividade (arts. 155, §2º, da CF/88 e 20 da LC nº 87/96). Cita legislação sobre ativo imobilizado.

Sustenta que as mercadorias objeto da relação disponibilizada pela empresa ao fisco não se consomem em prazo inferior a um ano, estando inequivocamente vinculados ao seu processo produtivo e jamais foram postos à revenda. Assim, conclui pela desnecessidade de recolhimento do diferencial de alíquota para referidos produtos, considerados, sobretudo, mercadorias sobressalentes e ferramental destinado ao ativo fixo da empresa, razão pela qual entende que deve ser cancelada também esta infração.

**Em relação à infração 3**, a qual exige o ICMS de 25 notas fiscais de remessa de mercadorias à Zona Franca de Manaus que não teriam a comprovação de internamento junto à SUFRAMA, o recorrente aduz que as Notas Fiscais de nºs 72723, 72692, 72691, 72690, 72598, 71844, 71843, 71842, 71841, 70174 e 91674 tiveram suas mercadorias devolvidas, conforme Notas Fiscais de Entrada nºs 72796, 72797, 72798, 72799, 73834, 74148, 74149, 74151, 74152, 74154 e 92338, às fls. 898 a 910 dos autos, as quais anulam em igualdade de quantidade e valor as saídas realizadas por meio das 11 notas fiscais citadas, do que defende inexistir exigência do ICMS, por inexistência do fato gerador do imposto.

Informa que tem condições de comprovar a efetividade das remessas das demais mercadorias à Zona Franca de Manaus, mediante a apresentação dos Protocolos de Ingresso de Mercadoria Nacional - PIN e das Declarações de Ingresso expedidas pela SUFRAMA, *a exemplo* do PIN nº 121839308, às fls. 898 a 910 dos autos, que demonstra o início do internamento da mercadoria remetida ao cliente E. DE S. SAMPAIO, CNPJ Nº 01.526.070/0001-40, por meio da Nota Fiscal nº 94500, de 23.05.2008 e que faz parte da relação notificada pela autoridade fiscal.

Assim, considera que deverá de ser desconstituída a infração 3, ao menos parcialmente.

**Quanto às infrações 4 e 5**, aduz o recorrente que a autuação é desnecessária e abusiva, pois os valores foram devidamente declarados e que apenas deixaram de ser recolhidos no prazo regulamentar, pois, sendo o ICMS sujeito ao lançamento por homologação, a simples declaração já enseja a constituição do respectivo crédito tributário e, após isso, nenhum outro procedimento precisa ser adotado pelo fisco para que possa inscrever o seu crédito em dívida ativa e iniciar a cobrança executiva, caso não venha a ser pago, conforme Súmula nº 436 do STJ, cuja redundância na expedição de novo ato administrativo para a constituição do crédito tributário configura verdadeiro lançamento *bis in idem*, sendo abusivo porque lhe penaliza com uma superposição de multa pelo simples fato de não ter recolhido o tributo no prazo assinalado antes do procedimento fiscal, já que a multa, que era moratória, passa a ter caráter punitivo pelo simples fato de o fisco (re)fazer o lançamento já efetuado pelo contribuinte.

Diz que a penalidade pela infração, que é o mero atraso no pagamento, também simplesmente denominada mora, já está prevista no art. 102 da Lei nº 3.956/81 e não pode ser elevada ao caráter punitivo de 60% e 150% só em razão do novo lançamento efetuado pelo fisco, já que não houve nova infração pelo contribuinte, ou seja, o crédito tributário já foi constituído pelo próprio contribuinte com a entrega da DMA, sob pena de ferir a estrita legalidade, especialmente por deixar de efetivar a inscrição em dívida ativa do crédito tributário, nos termos do art. 115 do COTEB.

Ainda quanto à infração 4, diz que a multa de 150%, incidente sobre a mera falta de recolhimento do ICMS devido na condição de substituto tributário, mas que foi declarado ao fisco, sem qualquer intenção de lesar o fisco ou dificultar a fiscalização, adquire caráter confiscatório, afrontando o princípio constitucional da vedação ao confisco. Cita jurisprudência e doutrina.

Salienta que não se pede para que seja declarada a ilegalidade ou a constitucionalidade da lei, como se sabe vedado aos tribunais administrativos, mas apenas para que seja aplicada jurisprudência sedimentada no âmbito do STF a fim de esse CONSEF realize efetivamente o seu papel institucional de realizar justiça tributária, pois imperioso reconhecer que a penalidade de 150% fixada para a infração 4, com base no art. 42, V, *a*, da Lei nº 7.014/96, tem seu caráter eminentemente confiscatório, e fere mortalmente o art. 150, IV, da CF/88, devendo ser afastada.

**No tocante à infração 6**, o recorrente alega que, semelhante com o que acontece com a infração 3, a fiscalização relacionou 30 notas fiscais em que faltaria a comprovação de remessa das mercadorias ao exterior, lançando o tributo decorrente da falta de imunidade pela suposta falta de

Guias ou Registros de Exportação. Porém, das 30 Notas Fiscais, 7 tiveram suas mercadorias devolvidas, quais sejam, as de nºs 69379, 69380, 69382, 69384, 69385, 69386, e 79793, conforme comprovam, respectivamente, as Notas Fiscais de Entrada nºs 75450, 76494, 76491, 76492, 76493, 76496 e 80398, às fls.912 a 933 dos autos, as quais anulam em igualdade de quantidade e valor as saídas realizadas por meio das citadas 7 notas fiscais, demonstrando equívoco da autuação.

Ressalta também que pela impressão de tela, extraída do SISCOMEX, é possível verificar que as Notas Fiscais nºs 84901 e 84902 foram registradas no sistema, porém, a averbação não foi devidamente efetuada pelo agente responsável, o que já está sendo providenciado pelo recorrente e, após a averbação, servirá para demonstrar a remessa da mercadoria ao exterior, pois, restou caracterizado o motivo de força maior de que trata o § 5º a lhe possibilitar a concessão de prazo para juntada de novos documentos necessários à comprovação de suas alegações.

Por fim, ao menos em relação às notas fiscais em que já teve oportunidade de demonstrar a falta de infração, seja pelas devoluções ou pelas comprovações de exportação, conforme acima exposto, haverá de ser desconstituída a infração 06, mesmo que parcialmente.

Em seguida, tecem considerações sobre a inaplicabilidade da Taxa SELIC, pois, no entender do recorrente, não pode o fisco exigir pagamento de juros de mora calculado por taxas de juros com caráter remuneratório, sob pena de ofensa ao conceito jurídico e econômico de juros moratórios, e ainda, ferir o § 1º do artigo 161 do CTN. Cita doutrina e jurisprudência.

Ao final, requer o Provimento do Recurso Voluntário.

A PGE/PROFIS, em seu Parecer, às fls. 1.043 e 1.044 dos autos, de lavra da Dr.<sup>a</sup> Maria Helena Mendonça Cruz, opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário, pois, quanto à alegação de decadência do direito de constituição do crédito tributário referente aos fatos geradores ocorridos em 2007, o opinativo é de que é destituída de qualquer lógica jurídica, em razão de desconsiderar a interpretação sistemática da norma entalhada no art. 150, § 4º, do CTN e sua interação com o disposto no art. 173, I, do mesmo “códex”, do que concluiu que a falta de pagamento do imposto ou o imposto pago a menor desloca o limite decadencial para as balizas descritas no art. 173, I, do CTN. Cita jurisprudência.

Quanto ao mérito, observa que as razões recursais são insuficientes para provocar modificação no julgamento, considerando que a recorrente não trouxe prova nem argumentos jurídicos capazes de promover a modificação do julgamento, com o qual se coaduna integralmente, pois as razões recursais repetem os argumentos já contidos na defesa, os quais foram criteriosa e devidamente analisados pela JJF, mediante decisão que não merece qualquer reparo, não trazendo o recorrente qualquer documento capaz de elidir as infrações em seus valores remanescentes.

No tocante à irresignação quanto à multa aplicada à infração 4, a PGE entende ilegítima a alegação de caráter confiscatório da mesma, vez que o seu valor está expressamente consignado no art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Quanto ao inconformismo acerca da aplicação da Taxa SELIC como índice legal, o parecer é de que a adoção da citada taxa como índice para cálculo dos acréscimos moratórios encontra-se prevista no art. 102 do COTEB.

Na sessão de julgamento de 09/12/14, esta 2ª Câmara de Julgamento Fiscal decidiu converter em diligência o presente processo administrativo fiscal à PGE/PROFIS para que o Procurador Assistente, caso reconheça a presença de qualquer dos pressupostos legais, promova a instauração do procedimento de uniformização da orientação jurídica, previsto no art. 1º do Decreto nº 11.737/09 e, na hipótese de não haver o reconhecimento, que o Procurador Chefe emita parecer manifestando o entendimento da entidade a respeito da matéria, como também, havendo, ou não, o incidente de uniformização, pede-se, em face da edição da Lei nº 13.199/14, que sejam respondidas as seguintes indagações:

1. o *dies ad quem* do prazo decadencial deve ser contado da lavratura do auto de infração ou da data de notificação, ao sujeito passivo, da lavratura do lançamento de ofício?

2. que legislação deve ser aplicada na data do julgamento do processo administrativo fiscal – a lei revogada ou a revogadora (Lei nº 13.199/14, vigente a partir de 29/11/14)?

Por fim, após o pronunciamento da PGE/PROFIS, que sejam intimados o autuado e o autuante para que, querendo, manifestem-se no prazo de 10 (dez) dias, retornando os autos ao CONSEF.

Em deferência ao quanto solicitado, às fls. 1.054 a 1.056 dos autos, a Procuradora Assistente – NCA, Dr.<sup>a</sup> Rosana Maciel Bittencourt Passos, consigna que “*De todo o exposto, temos por ausentes os pressupostos previstos no art. 5º, do Decreto nº 11.737/2009, e, por conseguinte, entendemos não seja caso de instauração de Procedimento de Uniformização Administrativa, devendo o processo retornar aos cuidados da subscritora do parecer de fls. 1043/1044, para que se manifeste especificamente sobre as questões suscitadas na diligência de fls. 11049/1051.*”

Às fls. 1.057 a 1.062 dos autos, em resposta à quesitação, a Procuradora Dr.<sup>a</sup> Maria Helena Mendonça Cruz, após algumas considerações doutrinária e jurisprudencial sobre decadência, concluiu que:

“*Transpondo-se tais conclusões para a hipótese versada nos presentes autos, verifica-se que não se operou a decadência quanto a nenhum dos fatos geradores que ora se encontram sob cobrança pelo Estado da Bahia, visito que, o auto de infração foi lavrado antes de alcançado o termo final do prazo decadencial.*

“*Neste sentido, respondendo ao primeiro quesito proposto pela e. 2ª CJF, com a lavratura do auto de infração, consuma-se o lançamento tributário, não sendo mais cabível, depois deste evento, cogitar-se de decadência.*”

Quanto à segunda questão, o Parecer da PGE/PROFIS é no sentido de que na data dos fatos geradores apurados no presente lançamento encontrava-se em vigor a redação do art. 107-A, I, do COTEB, no qual previa que o direito de a fazenda pública constituir o crédito tributário extingue-se no prazo de cinco anos, contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Aduz que, com o advento da Lei nº 13.199, de 28 de novembro de 2014, através do art. 8º, foi revogado o art. 107-A do COTEB. Contudo, como o art. 9º da citada norma prevê a vigência da Lei a partir da data de sua publicação e como o art. 144 do CTN dispõe que o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada, a PGE considera que deve ser aplicada, à espécie, a lei vigente ao tempo dos fatos geradores, qual seja, o art. 107-A do COTEB.

À fl. 1.063 dos autos, consta despacho subscrito pela Procuradora Assistente, em exercício, Dr.<sup>a</sup> Paula Gonçalves Morris Matos, com anuênciam integral ao parecer de fls. 1.057 a 1.062 dos autos.

Instado a se pronunciar sobre o Parecer da PGE/PROFIS, o recorrente, às fls. 1.068 a 1.072 dos autos, aduz discordar porque o lançamento só é considerado válido na data da ciência ao sujeito passivo, pois não poderá ter existência no mundo jurídico antes de sua constituição formal. Cita jurisprudência do STJ no sentido de que “*...o dies ad quem para fins de contagem do prazo decadencial do lançamento tributário e, extreme de dúvida, a data da ciência ao sujeito passivo a respeito do lançamento de ofício.*”

Salienta que, ainda que se considere a redação do art. 144 do CTN, certamente não é o art. 107 do COTEB a ser aplicado ao caso, porque não compete à legislação estadual tratar de normas gerais em matéria tributária, inclusive decadência, por força do que dispõe o art. 146 da Constituição Federal, que exige reserva de lei complementar federal para a matéria, sendo descabida a aplicação de prazo decadencial diverso do previsto no CTN. Diz que o STF já pacificou tal entendimento.

Concluiu que o diploma legal a ser aplicado ao caso em tela é, certamente, o CTN e o CONSEF haverá de solucionar a demanda na correta aplicação do art. 150, § 4º, do CTN.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão de 1<sup>a</sup> Instância, no que tange às seis exigências, conforme peça vestibular.

Incialmente, no que diz respeito à arguição de decadência referente aos fatos geradores

ocorridos no período de janeiro a novembro de 2007, acompanho o Parecer da PGE/PROFIS e 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 art. 107-A, inciso I, da Lei nº 3.956/81 (COTEB), 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, conforme analisado na Decisão recorrida, quando da lavratura do Auto de Infração, em 26.12.2012, assim como do seu registro e ciência pelo autuado, ocorridos em 27.12.2012, não havia operado a decadência do direito de a Fazenda Estadual constituir o crédito tributário relativo aos fatos geradores do exercício de 2007, cujo termo final seria em 31/12/2012.

Saliente-se que a legislação baiana, vigente à época dos fatos geradores, conforme disposto no art. 107-A do COTEB, estabeleceu marco temporal diferenciado para contagem do prazo decadencial, ancorada no permissivo normativo constante no art. 150, § 4º, c/c o art. 173, I, do CTN. Ressalte-se que, com o advento da Lei nº 13.199, de 29/11/14, foi revogado o art. 107-A, da Lei nº 3.956/81. Porém, por tratar-se de norma jurídica de natureza material e não procedural, não poderá retroagir para surtir efeito em relação a fato gerador constituído sob a égide da legislação tributária então vigente, conforme frisado em diversos Pareceres da PGE/PPROFIS, inclusive neste PAF.

No mérito, quanto à infração 1, a acusação fiscal é de que o contribuinte utilizou crédito fiscal presumido de ICMS em valor superior ao permitido no Decreto nº 6.734/97 e Resolução Probahia nº 42/2005, conforme demonstrado à fl. 16 dos autos.

Do cotejo do demonstrativo do autuante, à fl. 16 dos autos, com o demonstrativo do contribuinte, à fl. 790 dos autos, verifica-se que as diferenças apuradas pela fiscalização decorrem não do cálculo do crédito presumido de 85% sobre os débitos, nos termos do da Res. 41/2005, mas, sim, das operações decorrentes da manutenção proporcional aos créditos sobre insumos nas operações de exportação, do crédito pelas devoluções de mercadorias vendidas sujeitas à incidência do ICMS-ST e de estorno de débito nas operações de devoluções, conforme demonstrado à fl. 790, uma vez que os valores mensais da coluna “CRÉDITO PRESUMIDO REAL” calculados pelo autuante (fl. 16) são os mesmos calculados pelo contribuinte sob a mesma rubrica (fl. 790), divergindo apenas quanto aos créditos das operações diversas ao benefício fiscal da citada Resolução, a título de créditos nas exportações e nas devoluções.

Tal fato também foi evidenciado pelos membros da JJF ao consignar que “... *se constata que os valores apurados pelo autuado são idênticos ao do autuante, divergindo apenas no que diz respeito às saídas para o exterior e a devoluções de mercadorias da substituição tributária.*”

Em consequência, se poderia afirmar que os valores exigidos decorrem unicamente das rubricas relativas a manutenção do crédito exportação, devoluções de vendas e ICMS/ST, como justifica o defendant na coluna “TOTAL DE OUTROS CRÉDITOS”, à fl. 790, cujos valores correspondem aos exigidos e não foram considerados no levantamento fiscal.

Sendo assim, poderíamos entender que estaria prejudicada a acusação fiscal de que o contribuinte “*Utilizou crédito fiscal presumido de ICMS em valor superior ao permitido na legislação em vigor. Lançou o crédito presumido previsto no Dec. 6.734/97, e Resolução PROBAHIA nº 42/2005, em valor maior que o concedido, conforme demonstrativo anexo das diferenças a recolher.*”

pois, na verdade, as diferenças não decorrem do benefício fiscal que acusa o autuante. Porém, há de se ressaltar que a acusação fiscal decorre do fato de o contribuinte não ter apresentado qualquer memória de cálculo do benefício fiscal, lançando crédito presumido no livro RAICMS em “Outros Créditos” juntamente com outros tipos de créditos a exemplo da manutenção do crédito exportação, devoluções de vendas e ICMS/ST, sem discriminá-los, a exemplo do lançamento à fl. 25 dos autos.

No processo restou comprovado, inclusive através da resposta da consulta formulada pelo sujeito passivo à DITRI, às fls. 184/188, que “...*não há vedação de utilização dos créditos fiscais relativos às*

*aquisições de mercadorias ou utilização de serviços vinculados à fabricação de produtos exportados pela Consulente, prevalecendo a regra de manutenção de crédito prevista na Lei Complementar nº 87/96 e no art. 103, inciso I, alínea “a”, e inciso II, do RICMS-BA, bem como a regra contida no art. 93, § 17, inciso III, do referido diploma.”, tendo sido o contribuinte orientado a utilizar um fator que representasse a diferença de preço de um mesmo produto nas vendas para o mercado externo e interno, para efeito de cálculo proporcional da manutenção do crédito.*

É válido ressaltar que o próprio autuante e a JJF concordam do direito da manutenção proporcional dos créditos relativos aos insumos utilizados nas mercadorias exportadas, insurgindo-se apenas quanto ao cálculo do contribuinte para o valor apurado, pois, não o faz pelo valor, nos termos do Parecer da DITRI, mas, sim, pelas quantidades. Entretanto, inegável o direito ao crédito fiscal.

Quanto a este ponto, mais uma vez, vislumbro que a acusação não está de acordo com a exigência fiscal, pois, no caso, não se exige o crédito fiscal presumido decorrente da Resolução PROBAHIA nº 42/2005, mas, sim, da manutenção do crédito decorrente da exportação. Contudo, mesmo assim, ultrapassando este óbice, diante das considerações anteriores, há de se salientar que o cálculo realizado pelo autuado pelas quantidades, conforme demonstrado às fls. 190 a 626 dos autos, só lhe foi prejudicial, pois, caso tivesse apurado o fator proporcional pelos valores das vendas, conforme recomendado pela DITRI, teria direito a crédito em valor superior ao utilizado, conforme exemplo de abril/2007 (fl. 192/205), visto que o índice de 5,1% passaria para 7,08% e, em consequência, o crédito de R\$ 9.215,06 seria de R\$ 12.742,65.

*Total venda exportada (04/07): R\$ 191.792,80 (fl. 192) / Total venda R\$ 2.707.067,00 = 7,08%.*

Inerente às diferenças de créditos fiscais decorrentes das “devoluções/retornos/etc”, demonstrada à fl. 790 dos autos pelo contribuinte, verifico que as notas fiscais que fundamentam a alegação estão arroladas às fls. 791 e 792 dos autos, cujas cópias encontram-se às fls. 793 a 876, e dizem respeito a operações de: retorno de demonstração, transferência de material de uso e consumo, devolução de compra de insumo, imobilizado ou material de uso e consumo, remessa de expositores, venda de mercadorias recebidas de terceiro, etc., cujas operações saíram com débito do imposto, tendo o recorrente entendido que deveria se creditar do ICMS.

Quanto às operações acima para demonstração e de devolução, há de se convir que o crédito fiscal serve como estorno do débito, tendo em vista a condição do recorrente de beneficiário do PROBAHIA, no qual renunciava ao aproveitamento de quaisquer outros créditos do ICMS.

Porém, em relação às operações de transferência de material de uso consumo, conforme Notas Fiscais nºs: 93186, 95616, 97849 e 104068, às fls. 841, 851, 852 e 873, e de vendas de mercadorias recebidas de terceiro, relativas às Notas Fiscais nºs 91908, 91909, 91910, 93705, 95084, 95965, 98081 e 102879, às fls. 833, 834, 835, 843, 848, 853, 857 e 865 dos autos, não há razão do crédito fiscal para estorno do débito fiscal, pois são operações tributadas e fora do referido benefício fiscal.

Sendo assim, conforme consignado às fls. 791 e 792 dos autos, tal fato resulta no crédito indevido de ICMS de: R\$ 17.207,72 no mês de abril/2008; R\$ 4.467,94 no mês de maio/2008; R\$ 1.857,87 no mês de junho/2008; R\$ 1.239,12, em julho/2008 e R\$ 46,65, em outubro/2008, o que perfaz R\$24.819,30.

Quanto à alegação recursal de que o autuante ignorou a necessidade do aproveitamento de créditos pelas devoluções de mercadorias vendidas sujeitas à incidência do ICMS-ST, CFOP 1.410, cujos créditos só foram computados a partir da competência de 08/2008, oportunidade em que fez o crédito extemporâneo relativo ao período pretérito no valor de R\$ 28.772,89 (fls. 662/788), há de se salientar que por se tratar o sujeito passivo de contribuinte na condição de substituto tributário, no qual retém o imposto de terceiro, em relação às operações subsequentes de seus clientes, em favor do Estado, a utilização extemporânea da retenção do imposto a título de crédito fiscal, misturado ao crédito presumido, sob a justificativa de desfazimento da operação, depende de rito processual próprio e da comprovação efetiva do recolhimento dos valores retidos a título de substituição tributária, o que não restou comprovado. Assim, os valores de R\$28.772,89; R\$3.253,19; R\$158,58; R\$3.083,33 e R\$586,09, no total de R\$ 35.854,08, demonstrados à fl. 790 dos autos, correspondentes aos meses de agosto a dezembro de 2008, são considerados créditos indevidos.

Por fim, ainda quanto à primeira infração, no que diz respeito à alegação recursal de que o autuante deixou de adicionar a Nota Fiscal nº 76373, à fl. 878, CFOP 6118, para o cálculo do débito para a incidência do crédito presumido, o que também influenciou a apuração da competência 06/2007, constato que, realmente, do cotejo do demonstrativo, à fl. 16, e do RAICMS (fl. 36), não se considerou o débito do ICMS de R\$156,38, correspondente à citada nota fiscal. Contudo, por não remanescer valor a se exigir no mês de junho/2007, não houve qualquer prejuízo ao contribuinte.

Diante de tais considerações, por ficar comprovado que as diferenças exigidas na primeira infração decorrem da manutenção do crédito proporcional sobre insumos nas operações de exportação e de estorno de débito nas operações de devoluções e outras, conforme demonstrado à fl. 790 dos autos, e que, apenas em relação às operações de transferência de material de uso consumo e de vendas de mercadorias recebidas de terceiro, o contribuinte não tem razão de utilizar o crédito fiscal correspondente para efeito de estorno do débito fiscal, pois são operações tributadas e fora do referido benefício fiscal, como também não tem razão o recorrente para se utilizar de créditos fiscais extemporâneos de valores retidos por suposto desfazimento das operações, modifico a Decisão recorrida para considerar subsistente em parte a infração 1, no valor de R\$ 60.673,38, conforme a seguir:

Data Ocorr.	Data Vencmtº	ICMS Remanescente Op. Transf/venda	ICMS Remanescente Op. Dev. Merc/vendida	Total ICMS Remanescente
30/04/08	09/05/08	17.207,72	-	17.207,72
31/05/08	09/06/08	4.467,94	-	4.467,94
30/06/08	09/07/08	1.857,87	-	1.857,87
31/07/08	09/08/08	1.239,12	-	1.239,12
31.08.08	09/09/08	-	28.772,89	28.772,89
30.09.08	09/10/08	-	3.253,19	3.253,19
31/10/08	09/11/08	46,65	158,58	205,23
30/11/08	09/12/08	-	3.083,33	3.083,33
31/12/08	09/01/09	-	586,09	586,09
Total da Infração 1		24.819,30	35.854,08	60.673,38

No tocante à segunda infração, o recorrente alega que, à época, possuía benefício fiscal que lhe concedia direito à desoneração do diferencial de alíquota incidente nas operações interestaduais de aquisição de bens para o ativo fixo, do que anexa relação, às fls. 892 a 896 dos autos, como prova que os produtos que deram origem a esta infração podem ser perfeitamente enquadrados no conceito de ferramental e sobressalentes de que trata o art. 1º, II, a, da Resolução nº 42/2005, haja vista terem como destino o ativo fixo da empresa, os quais gozam do diferimento do diferencial de alíquota, a exemplo de: bombas de engrenagens, encoders, ventoinhas, cilindros pneumáticos, sensores, motores elétricos, anéis, correias, válvulas, mancais, módulos, batentes e molas.

Contudo, conforme firmado na Decisão recorrida, cujo ponto me alinho, as operações, cujo ICMS diferencial de alíquota se exige, foram lançadas pelo próprio contribuinte com o CFOP 2556, ou seja, aquisição interestadual de bens para uso e consumo do estabelecimento, como se pode comprovar, a título de exemplo, à fl. 20 dos autos, no valor de R\$54.257,61, relativo ao mês de janeiro/2007, o que motivou a exigência fiscal de R\$ 5.425,76, deduzida do valor recolhido de R\$ 2.712,88, resultando na diferença reclamada de R\$2.712,88, como demonstrado às fls. 93/94 do PAF.

Assim, concordo com a Decisão de que a relação trazida na defesa não faz nenhuma vinculação com os valores objetos da autuação, pois não especifica qualquer valor para os produtos, não sendo, pela listagem apresentada na defesa, possível confirmar se realmente tais produtos se enquadraram no conceito de ferramental e sobressalentes, como reitera o recorrente, de forma a comprovar se se tratar de bombas de engrenagens, encoders, ventoinhas, cilindros pneumáticos, sensores, motores elétricos, anéis, correias, válvulas, mancais, módulos, batentes e molas, e, principalmente, se são os mesmos itens considerados no levantamento fiscal.

Em consequência, concordo com a JJF de que os produtos declarados pelo recorrente no livro fiscal como de *uso e consumo* e que originaram a autuação não se enquadram no conceito de ferramental e sobressalentes, de modo que sejam considerados para gozo do diferimento do diferencial de alíquota concedido através da Resolução nº 42/2005. Mantida a infração 2.

Em relação à infração 3, o recorrente alega que, das 25 notas fiscais de remessa de mercadorias à Zona Franca de Manaus sem comprovação de internamento junto à SUFRAMA, 11 notas fiscais tiveram suas mercadorias devolvidas, conforme Notas Fiscais de Entrada nºs 72796, 72797, 72798, 72799, 73834, 74148, 74149, 74151, 74152, 74154 e 92338, às fls. 898 a 910 dos autos, as quais, segundo o apelante, anulam em igualdade de quantidade e valor as saídas realizadas, do que diz inexistir a exigência por inocorrência do fato gerador do imposto.

Quanto às remessas restantes à Zona Franca, o recorrente diz comprovar mediante a apresentação dos Protocolos de Ingresso de Mercadoria Nacional - PIN e das Declarações de Ingresso expedidas pela SUFRAMA, *a exemplo* do PIN nº 121839308, à fl. 899 dos autos, que demonstra o início do internamento da mercadoria remetida ao cliente E. DE S. SAMPAIO, CNPJ Nº 01.526.070/0001-40, por meio da Nota Fiscal nº 94500, de 23.05.2008 e que faz parte da relação notificada pela autoridade fiscal.

Da análise das razões recursais relativas à terceira infração, não há como não me coadunar com a decisão de primeiro grau que concluiu não merecer acolhimento tais provas, pois, se de fato as devoluções das mercadorias por parte das empresas destinatárias ocorreram, por se tratar de contribuintes do ICMS, caberiam a estas a emissão da nota de devolução, conforme determina o artigo 651 do RICMS/97, não sendo admissível nem justificável a emissão de notas fiscais de entradas pela remetente das mercadorias para o desfazimento das operações, a título de “devoluções”, inclusive ocorridas após vinte e cinco dias, conforme provam as Notas Fiscais nºs 073834, à fl. 904, cuja devolução ocorreu em 25/04/2007, com relação à nota 072598, emitida em 29/03/2007, conforme relação à fl. 898 dos autos.

Sendo assim, salvo provas adicionais, a exemplo de conhecimentos de transporte de retorno das mercadorias, carimbos dos postos fiscais do trajeto apostos nos documentos fiscais, conforme determinava à época a legislação (art. 654, V, c/c § 1º, do RICMS/BA), tais documentos não comprovam a alegada “devolução” das mercadorias remetidas à Zona Franca de Manaus, de forma a eximir o recorrente do pagamento do imposto por falta de comprovação do seu internamento pelo SUFRAMA.

No tocante às demais notas fiscais de remessa à Zona Franca de Manaus também o recorrente não logrou êxito em se eximir da acusação fiscal, uma vez que o PIN - Protocolo de Ingresso de Mercadoria Nacional, fl. 899, não constitui elemento de prova do internamento, pois o benefício fiscal somente terá validade com o documento expedido pela SUFRAMA relacionado com o internamento das mercadorias (Ajuste SINIEF 07/97), o que não ocorreu. Mantida a infração 3.

Inerente às infrações 4 e 5, o recorrente diz ser a autuação desnecessária e abusiva, pois os valores relativos ao ICMS e ao ICMS-ST foram devidamente declarados na DMA e que apenas deixaram de ser recolhidos no prazo regulamentar. Aduz que a simples declaração já enseja a constituição do respectivo crédito tributário e, após isso, nenhum outro procedimento precisa ser adotado pelo fisco para que possa inscrever o seu crédito em dívida ativa e iniciar a cobrança executiva, caso não venha a ser pago, conforme Súmula nº 436 do STJ, sob pena de se configurar verdadeiro lançamento *bis in idem*, sendo abusivo porque lhe penaliza com uma superposição de multa, já que a multa que era moratória passa a ter caráter punitivo pelo simples fato de o fisco (re)fazer o lançamento já efetuado pelo contribuinte.

Quanto a esta insurgência, louvo-me do Acórdão exarado por esta 2ª CJF nº 0165-12.14, de relatoria do ilustre Conselheiro José Antônio Marques Ribeiro, no PAF de nº 279836.0801/13-3, lavrado contra o próprio recorrente, sobre a mesma matéria e razão recursal, no qual transcrevo o seguinte texto:

[...]

*A aplicação da Súmula nº 436 do Superior Tribunal de Justiça, para o caso em tela, também merece uma breve análise.*

*Diz a Súmula: A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco.*

*Primeiro, a análise mais simplória do texto, nos leva à inteligência de que a mera declaração de reconhecimento de débito pelo contribuinte já é suficiente à constituição de crédito tributário. De outra banda, do mesmo texto de depreende que fica o fisco desobrigado, sinônimo de dispensado, de qualquer outra providência.*

Entendo que o termo dispensar, desobrigar, no caso da inteligência da Súmula, não pode ser interpretado de maneira a impor ao fisco uma única possibilidade de buscar o crédito que lhe pertence (via inscrição em dívida ativa). Em verdade, a regra insculpida na Súmula, apenas permite que o fisco, querendo e de acordo com a legislação de regência da matéria, possa lançar mão da inscrição em dívida ativa de determinado crédito, perpassando outras etapas administrativas de cobrança.

Ademais, até por questão de justiça fiscal, aqueles que cometem ilícitos fiscais, devidamente tipificados, não podem se locupletar de mecanismos que lhes afaste a aplicação de sanções além da cobrança do próprio imposto que, no caso dos autos, é flagrantemente devido.

Ou seja, a despeito do quanto expresso na Súmula nº 436 do Superior Tribunal de Justiça, não se impõe ao Estado deixar de lavrar Auto de Infração diante de ilícito fiscal, preservado, naturalmente, o contraditório, a ampla defesa e o devido processo legal.

Buscando inteligência da súmula apartada do caso dos autos e com base nos precedentes, me parece mais apropriado entender que o objetivo que se pretende alcançar viaja no sentido de que é desnecessário que o fisco avise ao contribuinte devedor quando ele próprio é quem declara o crédito fiscal. Nesse sentido é que para as modernas declarações eletrônicas de tributos, o contribuinte declarante tendo conhecimento inequívoco do que efetivamente deve ao fisco, vez que ele próprio indica a ocorrência do fato gerador e o montante devido, também considerando que é cientificado de que a transmissão da declaração opera efeitos de confissão de débito, desnecessária qualquer manifestação por parte do fisco no sentido de avisar que o tributo não foi recolhido, mesmo porque há que se ter em mente, além dos efeitos da legislação própria, que o autolançamento pressupõe a autonotificação.

Feitas essas breves considerações, verificado que houve o cometimento da infração contida na peça acusatória, vejo as razões recursais não servem a socorrer o Sujeito Passivo na pretensão de elidir a acusação fiscal, merecendo registro que o presente Auto de Infração foi lavrado em perfeita consonância com a legislação do Estado da Bahia, conforme didaticamente demonstrado pelo julgador de piso.

Quanto à multa, cuja alegação é de que tem caráter confiscatório e desproporcional, em que pese entender excessivamente alta, há que se registrar que tem perfeito enquadramento ao caso dos autos, também merecendo lembrança o fato de a multa cominada à imputação tem previsão em Lei estadual, o que lhe dá total caráter de legalidade. Do mesmo modo, o art. 102 do COTEB prevê a aplicação da Taxa SELIC como referência para o cálculo dos acréscimos moratórios incidentes sobre a exigência fiscal.

Ainda dentro da nossa jurisprudência, há de se ressaltar o Acórdão da 1ª CJF nº 0291-11.14, relativo ao PAF nº 148714.0022/13-5, também contra a mesma empresa e matéria, de relatoria da Cons. Osmira Freire Carvalho R. Silva, do que também peço licença para transcrever parte do voto:

*O fato de o débito confessado pelo sujeito passivo não ter sido inscrito diretamente em dívida ativa, e sim ter sido lavrado o Auto de Infração em foco, longe de causar dano ao contribuinte, em verdade oportunizou-lhe defesa em relação ao débito constituído, vale dizer, até o beneficiou. O contribuinte mantém a confissão, o que encerra a lide em relação ao mérito da autuação.*

*Porém o sujeito passivo alega nulidade do procedimento administrativo que lhe concedeu direito de defesa antes de tal inexistente.*

*Sem prejuízo, não há causa de nulidade.*

*Por outro aspecto vê-se, da legislação transcrita neste voto, que o parágrafo único do artigo 129-A do COTEB prevê que ao débito confessado será acrescida a penalidade cabível. Ou seja, não encontra base a argumentação do contribuinte quanto a que apenas deveria ser cobrada a mora prevista no artigo 102 do COTEB.*

*Trata-se, na situação em lide, de valor de tributo que foi entregue ao ora autuado por outro contribuinte para que este, como substituto, o recolhesse aos cofres públicos. O autuado, contudo, ao invés de repassar o valor monetário que lhe fora entregue para pagamento ao erário, reteve tal quantia em dinheiro em seu poder, dando-lhe a destinação que lhe aprovou, ao arreprova da licitude.*

*Pela gravidade desta ação irregular do sujeito passivo, a multa prevista na Lei nº 7.014/96, em seu artigo 42, inciso V, é a de 150% do valor que deveria ter sido recolhido aos cofres do Estado. Correta, portanto, a multa indicada no Auto de Infração e aplicada no julgamento a quo.*

*Assinalo, por devido, que inexistente previsão legal para redução, ou cancelamento, por este Conselho, de multa por descumprimento de obrigação principal.*

*Ressalto também, por oportuno, que para esta infração também não cabem as reduções previstas no artigo 45 da mesma Lei nº 7.014/96.*

*Analizando ainda outro ângulo, o artigo 102 do COTEB prevê a incidência de acréscimos moratórios tanto sobre débitos declarados espontaneamente, quanto sobre débitos lançados de ofício. Não*

*houve dupla cobrança de acréscimos moratórios, ou majoração dos mesmos, em razão de ter sido realizado o lançamento de ofício, como se lê dos dispositivos transcritos a seguir: [...]*

Assim, diante destas considerações, concordo com a Decisão recorrida e concluo pela subsistência das infrações 4 e 5 do lançamento de ofício, inclusive sobre as arguições relativas à taxa SELIC, inerente a todas infrações, e da multa aplicada à quarta infração .

Por fim, quanto à sexta infração, por ter o recorrente alegado que se trata de situação semelhante à infração 3, ou seja, das 30 notas fiscais sem comprovação de remessa das mercadorias ao exterior, exigindo-se o ICMS decorrente da falta de imunidade pela suposta falta de Guias ou Registros de Exportação, 7 tiveram suas mercadorias devolvidas, conforme Notas Fiscais de Entrada n<sup>os</sup> 75420, 76494, 76491, 76492, 76493, 76496 e 80398, às fls. 927 a 933 dos autos, anulando as operações, há de se ressaltar que, conforme já dito, tais operações de devoluções ocorreram 120 dias após a remessa para exportação, logo, salvo provas adicionais inequívocas da devolução, como previa à época o art. 653 do RICMS/97, inclusive comprovando o motivo da devolução com declaração assinada pela pessoa que efetuou a devolução, tais documentos não comprovam a alegada “devolução” das mercadorias, de forma a eximir o recorrente do pagamento do imposto.

Inerente à alegação recursal, ainda relativa à sexta exação, de que pela impressão de tela, extraída do SISCOMEX, é possível verificar que as Notas Fiscais n<sup>os</sup> 84901 e 84902 foram registradas no sistema, porém, a averbação não foi devidamente efetuada pelo agente responsável, o que está sendo providenciado pelo recorrente, conluso que o apelante teve tempo suficiente para comprovar até a presente data a operação, o que não o fez.

Assim, acompanho a Decisão recorrida de julgar subsistente em parte a infração 6, no valor de R\$20.910,41, após entender comprovado que as mercadorias constantes nas Notas Fiscais de n<sup>os</sup> 68450 a 68453, 68477 a 68482, 70873 a 70879 e 70908 foram exportadas para o exterior, conforme Comprovantes de Exportação nº 2070059167/2 e 2070230936/2 (fls. 927 a 933).

Do exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para modificar a Decisão recorrida e julgar o Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE, no valor de R\$1.544.205,67, após reduzir o valor julgado da infração 1 para R\$ 60.673,38, alterando o demonstrativo de débito como a seguir:

INFRAÇÃO	VLRS. AUTO DE INFRAÇÃO	VLRS. DECISÃO JJF	VLRS. DECISÃO CJF
1	262.700,89	262.700,89	60.673,38
2	81.468,14	81.468,14	81.468,14
3	39.090,36	39.090,36	39.090,36
4	936.556,16	936.556,16	936.556,16
5	405.507,22	405.507,22	405.507,22
6	56.097,79	20.910,41	20.910,41
TOTAIS	1.781.420,56	1.746.233,18	1.544.205,67

#### VOTO DIVERGENTE (Preliminar de decadência e Infrações 3 e 6)

Com a devida vénia vou divergir do Nobre Relator.

Inicialmente quanto à preliminar de decadência, entendo que merece acolhida o argumento do contribuinte, uma vez que de forma incontestável os valores exigidos até a data de 26.12.2007 estão extintos pelo decurso do prazo decadencial.

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 extinguir-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, 10<sup>a</sup>. 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 n° 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).

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 referente a fatos geradores ocorridos até 18/12/2008, foram fulminados pela decadência, restando extinto, consoante determina o inciso V do art. 156 do CTN.

Em que pese todas essas razões, durante anos o Estado da Bahia e este CONSEF andou na contramão do judiciário, aplicando lei completamente inconstitucional. Várias foram as tentativas de representação por parte deste Relator, nos termos do art. 168 do RPAF para que a questão fosse submetida à análise da Câmara Superior, todas indeferidas por voto de minerva do representante da Fazenda Estadual.

O Estado insistiu durante anos em manter o lançamento de créditos que, quando questionados

judicialmente foram desconstituídos, obrigando-o ao ônus da sucumbência.

Após mais de 12 (doze) anos de aplicação de uma legislação constitucional, o Legislativo Estadual finalmente corrigiu este equívoco, promovendo a revogação do art. 107-A e §5º. do 107-B do COTEB, através da Lei nº 13.199, de 28/11/14.

Ressalte-se que não se trata aqui de uma modificação material na lei efetuada de forma isolada, mas sim um verdadeiro reconhecimento de um erro do legislador baiano.

Negar a sua aplicação imediata além de ferir diversos princípios legais como o da moralidade, da legalidade e da razoabilidade, constitui-se em um ato danoso à administração pública, uma vez que manteria crédito inexistente que certamente acarretará em ônus sucumbencial ao Estado.

Por sua vez, este CONSEF como tribunal administrativo competente para controlar a legalidade dos lançamentos tributários não pode se afastar da realidade legal e aplicar interpretação ilegal apenas por ser mais cômoda ao Estado.

Outrossim, da própria análise sistemática do RPAF, verifico que o próprio art. 168 assegura a aplicação imediata da legislação, se não fosse assim, qual o sentido de se sobrestrar o julgamento do processo administrativo até que ocorra a revogação ou modificação de lei ou ato normativo considerado ilegal? Para que sobrestrar se não fosse para ser aplicado ao processo já em curso? É exatamente esse o caso.

Assim, voto pelo acolhimento da Preliminar de Decadência suscitada pelo Recorrente.

Outrossim, também divirjo quanto às Infrações 03 e 06 por entender restarem suficientes as provas apresentadas pelo contribuinte quanto ao desfazimento das operações e de conclusão das exportações.

Desta feita, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **087461.0401/12-7**, lavrado contra **MOLIZA REVESTIMENTOS CERÂMICOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$1.544.205,67**, acrescido das multas de 50% sobre R\$88.860,58; 60% sobre R\$518.788,93 e 150% sobre R\$936.556,16, previstas no artigo 42, incisos I, “a”; II, alíneas “a” e “f”; V, “a”, e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR - Conselheiros: Paulo Danilo Reis Lopes, Luiz Alberto Amaral Oliveira e Fernando Antonio Brito de Araújo.

VOTO DIVERGENTE - Conselheiros: Daniel Ribeiro Silva e Alessandra Brandão Barbosa.

Sala das Sessões do CONSEF, 18 de novembro de 2015.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE/RELATOR

DANIEL RIBEIRO SILVA - VOTO DIVERGENTE

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPRS.PGE/PROFIS