

PROCESSO	- A. I. N° 020747.0109/14-9
RECORRENTE	- F. GARCIA IMPORTAÇÃO E COMÉRCIO DE GÊNEROS ALIMENTÍCIOS EIRELI [LTDA.]
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 5ª JJJ n° 0136-05/15
ORIGEM	- INFRAZ ATACADO
PUBLICAÇÃO	- INTERNET 02/12/2015

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0378-12/15

EMENTA: ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. IMPORTAÇÃO DE FARINHA DE TRIGO. MERCADORIA ENQUADRADA NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Falta de competência para análise da ilegalidade da legislação. Razões recursais insuficientes para modificar a Decisão recorrida. Rejeitadas as preliminares de nulidade e de decadência de parte do crédito tributário. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo contra a Decisão da 5ª JJJ, proferida através do Acórdão n° 0136-05/15, cujo Auto de Infração em lide fora lavrado para exigir o crédito tributário de R\$4.628.374,29, em razão de o recorrente ter deixado de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, referente às aquisições de mercadorias provenientes do exterior, uma vez que adquiriu, nos exercícios de 2009 a 2013, farinha de trigo da Argentina e não efetuou o recolhimento do ICMS.

Foi consignado, ainda, que “*Na apuração do ICMS e considerando o Protocolo ICMS 46/00, foram considerados os seguintes fatos: até maio de 2010 utilizamos a Pauta fiscal editada pela SEFAZ, Instrução Normativa 73/2007; a partir de junho de 2010 utilizamos a MVA de 76,48%, que resulta numa carga tributária de 30% e comparamos o resultado com os valores de referência do ICMS (farinha de trigo especial, 50k), que constam das tabelas dos Atos Cotepe/ICMS, nºs. 08/2010, 33/2010, 28/2011 e 53/2011; prevalecendo para cobrança o ICMS de maior valor conforme definição nos Atos citados, planilhas anexas.*”

A Decisão recorrida concluiu Procedente o Auto de Infração, diante das seguintes considerações:

VOTO

Versa o Auto de Infração em lide sobre o cometimento de infração à legislação do ICMS imputada ao autuado, em decorrência de falta de recolhimento do imposto devido pelas importações tributáveis de farinha de trigo realizadas pelo estabelecimento.

Inicialmente, cabe-me apreciar a nulidade arguida pelo impugnante, sob o argumento de que não foi lavrado o Termo de Início da Fiscalização.

Nos termos do art. 28, I, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal - RPAF/99, o Termo de Início de Fiscalização serve para demarcar o início da ação fiscal, excluindo a espontaneidade do sujeito passivo. Todavia, esse citado Termo não é o único instrumento que se presta a tal fim, pois, de acordo com o art. 26, III, do RPAF/99, a intimação do contribuinte, preposto ou responsável para exibir elementos solicitados pela fiscalização também serve para demarcação do início da ação fiscal e, em consequência, para excluir a espontaneidade do contribuinte. Assim sendo, a falta de lavratura do Termo de Início de Ação Fiscal foi suprida pelas intimações de fls. 09 e 11. Relevante registrar que a ausência do Termo de Início de Fiscalização não causou qualquer prejuízo ao contribuinte. Não acolho, portanto, essa preliminar de nulidade. Cumpre-me consignar que os Acórdãos invocados pelo impugnante não vinculam a decisão proferida por esta Junta de Julgamento.

No que tange a preliminar de nulidade suscitada pelo impugnante, por ofensa ao disposto no art. 46 do

RPAF/99, uma vez que a notificação acerca do lançamento não se fez acompanhar dos Documentos de Importação e da indicação da taxa do dólar utilizada para a quantificação da base de cálculo, prejudicando, assim, o exercício do seu direito de defesa, também não acolho essa preliminar de nulidade. Os Documentos de Importação listados na autuação foram juntados ao processo, através de fotocópias às fls. 39 a 757, compreendendo, os Extratos de Declaração de Importação (DI's) e respectivos DANFE's (Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica). Ambos documentos deram cobertura ao desembarque aduaneiro e posterior entrada das mercadorias no estabelecimento autuado. Nos citados documentos, especialmente em todas as cópias das DI's anexadas ao presente PAF pela fiscalização, constam as taxas de dólar aplicadas às respectivas operações. A título de exemplo menciono as informações extraídas do Extrato da Declaração de Importação 10/1373961-4, juntada ao processo às fls. 323 a 326, onde está expressamente registrada a taxa de dólar de 1,7566, utilizada na conversão cambial. A mencionada DI encontra-se listada nos Demonstrativos Analíticos juntados pela fiscalização (fls. 16 a 20) e está vinculada ao DANFE nº 000.229, emitido em 17/08/2010 pela autuada, para acobertar o ingresso de 2.760 sacas de farinha de trigo Farisur, equivalente a 138.000 kgs. do produto. Consta na referida DI que o valor da importação, em dólares americanos (mercadoria + frete), totalizou a cifra de U\$ 51.377,06. Convertida em reais, à taxa de 1,7566, a operação somou a cifra de R\$ 90.248,94 (=U\$ 51.377,06 x 1,7566). Este foi o valor utilizado pelo fisco e transposto para as planilhas que embasaram a autuação e serviram como referência para aplicação da MVA (taxa de valor agregado) de 76,48%, prevista na legislação para as operações com farinha de trigo sujeitas à antecipação pelo regime da substituição tributária.

Observo ainda que os documentos que serviram de lastro probatório da acusação fiscal e que se encontram listados nos Demonstrativos de fls. 13 a 20, com destaque para as DI's, DANFE's e folhas dos livros de Entradas e Apuração do ICMS, foram todos anexados ao PAF em cópia reprográfica. São documentos cujos originais se encontram em poder do contribuinte, passíveis, portanto, de verificação, pelo sujeito passivo, no que se refere à autenticidade das informações que foram reproduzidas no presente processo administrativo fiscal.

Diante disto, não há como se acolher a tese defensiva de cerceamento de defesa.

Conclusivamente, constato que o lançamento de ofício está revestido das formalidades previstas na legislação do ICMS, especialmente no Regulamento do Processo Administrativo Fiscal RPAF/99, tendo sido determinados, com precisão e clareza, a infração, o sujeito passivo e o montante do débito tributário, ou seja, foram concedidas ao autuado as condições necessárias ao exercício do seu direito de ampla defesa e do contraditório, não havendo qualquer vício que inquine de nulidade o Auto de Infração em lide.

Quanto ao pedido do autuado para que as intimações relativas ao presente processo sejam feitas em nome de seu representante legal, ressalto nada obstar que seu pleito seja atendido e que o órgão competente da Secretaria da Fazenda envie as intimações e demais comunicações concernentes ao andamento deste processo para o endereço requerido.

O contribuinte, em preliminar de mérito, arguiu a decadência parcial do crédito tributário reclamado no período relacionado ao exercício de 2009, até a data da intimação verificada em 03/10/2014. Argumentou que quando o A.I ingressou no mundo jurídico, em 03/10/2014, já haveria transcorrido o período de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador.

Não acolho a alegação relativa à extinção de parte do crédito tributário, pela decadência, no período de janeiro a outubro de 2009, visto que a legislação tributária vigente à época dos fatos geradores, nos termos do art. 107-A, inc. I, da Lei nº 3.956/81 (COTEB – Código Tributário do Estado da Bahia) e conforme o §4º do art. 150 do CTN (Código Tributário Nacional), previa o início do prazo decadencial como sendo o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador e, portanto, o prazo extintivo da obrigação tributária, em relação aos fatos geradores de 2009, teve início em 1º de janeiro de 2010, do que, contando-se cinco anos, se esgotaria em 31/12/2014. Ocorre que o Auto de Infração foi lavrado em 29/09/14, com ciência ao contribuinte em 03/10/14, dentro, portanto, do prazo conferido pela Lei Complementar Federal (CTN) e pela Lei Ordinária Estadual (COTEB).

Observo ainda que com o advento da Lei nº 13.199, de 29/11/2014, foi revogado o art. 107-A, I, do COTEB. Todavia, por tratar-se de norma jurídica de natureza material e não procedural, não poderá retroagir para surtir efeito em relação aos fatos geradores constituídos sob a égide da norma anteriormente vigente. Assim, frente às considerações acima, rejeito a prejudicial de mérito, correspondente à decadência parcial arguida pelo sujeito passivo.

No mérito, verifico que por meio do Auto de Infração em lide foi exigido ICMS em razão de o contribuinte ter deixado de recolher o imposto devido pelas importações tributáveis, após a entrada das mercadorias (farinha de trigo) em seu estabelecimento.

Cingiu-se a impugnação empresarial em formular pedido para que essa instância administrativa deixasse de aplicar as disposições contidas no RICMS, Protocolos, Atos COTEPE e Instruções Normativas que integram a legislação tributária do Estado e estabelecem regras atinentes à constituição ou formação da base de cálculo nas operações com farinha de trigo submetidas ao regime do pagamento do imposto por substituição. Sustenta a

defesa que as normas de se valeu a fiscalização para a constituição do crédito tributário afrontam a Lei Complementar nº 87/96 e a Lei Estadual nº 7.014/96, visto que a matéria relacionada à quantificação do imposto, compreendendo base de cálculo e alíquotas, é reservada exclusivamente às disposições de lei. Assim a determinação de base de cálculo ou de carga tributária mínima por atos infralegais não teria amparo no ordenamento.

Observo, de início, que o Regulamento do Processo Administrativo Fiscal vigente no Estado da Bahia e aprovado pelo Dec. 7.629/99 exclui da competência dos órgãos administrativos de julgamento a competência para declarar a constitucionalidade de norma integrante do ordenamento jurídico ou mesmo a possibilidade de negar a aplicação de ato normativo vigente. É o que dispõe o art. 167, incisos I e III, do RPAF.

Os argumentos defensivos, portanto, no tocante à ilegalidade dos atos normativos em que se fundamentou o lançamento em lide são ineficazes na seara administrativa, visto que as normas que compõem à legislação tributária gozam da presunção de conformidade com a Constituição e demais leis elaboradas no âmbito do Poder Legislativo. Somente o Poder Judiciário, através de provocação da parte interessada, no manejo das ações de controle concentrado ou difuso de constitucionalidade poderá afastar aquela presunção.

No tocante à quantificação da base de cálculo observo, a auditora fiscal aplicou corretamente as disposições contidas no RICMS, vigente até 31/03/2012, art. 506-A, § 2º, inciso II, do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº. 6.284/97, que determina a forma de apuração do tributo. Ressalto que esse dispositivo, que reproduzo abaixo, prevê a apuração do imposto mediante aplicação de MVA (margem de valor adicionado), desde que não seja inferior aos valores mínimos da base de cálculo fixados pela Secretaria da Fazenda, definida com base no Protocolo ICMS nº. 26/92. Neste caso, o demonstrativo elaborado pelo autuante comprova o acerto na apuração do tributo exigido.

“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:

...
II - tratando-se de recebimento de farinha de trigo ou de mistura de farinha de trigo, o valor da operação própria realizada pelo remetente ou fornecedor, acrescido dos valores correspondentes a seguros, fretes, carretos, IPI e outros encargos cobrados ou transferíveis ao adquirente, adicionando-se ao montante a margem de valor adicionado (MVA) de 76,48% (setenta e seis inteiros e quarenta e oito centésimos por cento), desde que este não seja inferior aos valores mínimos da base de cálculo fixados pela Secretaria da Fazenda, por unidade de medida, definida com base no Protocolo ICMS nº. 26/92.”

O mesmo tratamento tributário se encontra previsto no RICMS/12, (Dec. nº 13.780/2012), vigente a partir de 1º/04/12 - art. 373, § 3º, inc. II, letra "a".

Conforme definido nos dispositivos dos RICMS acima mencionados, para a cobrança do imposto sobre a farinha de trigo importada do exterior deve ser efetuada a apuração da base de cálculo utilizando-se a MVA de 76,48% sobre o valor da operação própria, acrescido dos valores correspondentes a seguros, fretes, carretos, IPI e outros encargos cobrados ou transferíveis ao adquirente, desde que este não seja inferior aos valores mínimos da base de cálculo fixados pela Secretaria da Fazenda, por unidade de medida, definida com base no Protocolo ICMS nº. 26/92. Assim procedeu a autuante, exigindo o imposto, ora sobre a base imponível acrescida da margem de agregação (MVA) definida na lei, ora se valendo dos valores de referência definidos em atos COTEPE mencionados na peça acusatória e na Instrução Normativa nº 73/2007.

Por fim, é importante consignar que no procedimento fiscal que culminou com a lavratura do presente Auto de Infração, o contribuinte intimado, sucessivamente, a apresentar livros e documentos, inclusive os DAE's relativos aos pagamentos de ICMS pelas importações, quedando-se inerte. Não houve, portanto, da parte do autuado, qualquer recolhimento de tributo, encontrando-se este totalmente omissos em relação ao cumprimento da obrigação tributária principal.

Ao se insurgir contra a exigência tributária, o autuado reprises alegações já anteriormente utilizadas em relação a diversos lançamentos de ofício que exigiam ICMS por falta de recolhimento do imposto no momento do desembarque aduaneiro, de mercadorias importadas do exterior, relativamente à mercadoria em questão, cujo importador se encontra estabelecido no Estado da Bahia. Em tais casos, as decisões do CONSEF foram pela nulidade, tendo em vista a existência de decisão judicial liminar obtida pelo contribuinte no Mandado de Segurança de nº 8481071/01, contra a Secretaria Estadual da Fazenda, para que o contribuinte pudesse recolher o tributo decorrente da importação, conforme estabelecido no art. 3º do Decreto nº. 7.909/01, decisão mantida na segunda instância do Tribunal de Justiça, que chancelou a decisão favorável ao impugnante, para que fosse mantido o prazo especial para recolhimento do ICMS na importação.

Acontece que a questão em lide não tem relação com a situação. Saliento que, de forma contrária, trata-se

exatamente da constatação pelo fisco de que o autuado deixou de recolher o imposto devido pelas importações no momento por ele pleiteado e deferido pelo Poder Judiciário, ou seja, de recolher o ICMS decorrente das importações não no momento do desembarque aduaneiro, como pretendia a Fazenda Pública, mas no prazo previsto no art. 3º do Decreto Estadual nº. 7.909/2001, isto é, até o décimo dia após o encerramento de cada quinzena do mês em que ocorreu a entrada da mercadoria.

E foi por esta razão que por meio do presente lançamento se exigiu o ICMS devido nas importações efetuadas pelo contribuinte sem o recolhimento no imposto devido após o ingresso das mercadorias em seu estabelecimento, conforme se encontra plenamente demonstrado nos autos.

Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Irresignado com a Decisão, o sujeito passivo apresenta Recurso Voluntário, às fls. 1.007 a 1.011, onde, inicialmente, renova o pedido de que as intimações relativas ao feito sejam direcionadas ao profissional que subscreve a peça recursal e, preliminarmente, suscita a nulidade da decisão recorrida, por supressão de instância, sob a alegação de que a JJF não analisou as questões legais postas na defesa, sob a justificativa de que não poderia tratar de situações de constitucionalidade, do que defende ter sido prejudicado, pois em momento algum suscitou a constitucionalidade, e sim ilegalidade, de atos administrativos. Assim, sustenta que a decisão deve ser declarada nula, a fim de que o víncio seja sanado através de novo e regular julgamento.

Ainda como preliminar, reitera ser nulo o Auto de Infração, já que foi lavrado, em fiscalização de estabelecimento, sem o indispensável instrumento obrigatório “termo de início da fiscalização”. Diz que a JJF entendeu que as “intimações”, citando as fls. 9 e 11, dariam amparo ao procedimento, demonstrando que realmente o aludido “termo” não foi lavrado. Assim, segundo o recorrente, não cabe a isolada interpretação do art. 26, do RPAF. Tal dispositivo, inclusive, vai de encontro ao que determinam os arts. 28 e 29, do mesmo RPAF, devendo a interpretação conjunta ser benéfica ao Contribuinte, visando a mais absoluta segurança jurídica das relações, sempre prevalecendo a norma básica insita no art. 196 do CTN. Assim, pede a nulidade da autuação e cita julgado.

Reitera sua alegação de nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa, com ofensa ao art. 46 do RPAF, na medida em que não recebeu a demonstração analítica dos cálculos (da base de cálculo), notadamente sem ter acesso à fórmula e a taxa do dólar, pois, segundo o recorrente, foram apresentados apenas demonstrativos sintéticos, os quais não deixam transparecer se a base de cálculo seguiu a Lei Complementar nº 87/96 e a Lei Estadual nº 7.014/96, como também não revelam quais as taxas de dólar aplicadas e se estão as mesmas alinhadas com o Banco Central do Brasil, do que destaca que a JJF, no particular, afastou esta questão prejudicial, citando apenas um exemplo de operação cuja base de cálculo estaria esclarecida. Porém, o lançamento carece de demonstração analítica, não cumprindo ao Julgador “esclarecer” como a base de cálculo foi apurada, pois, agindo assim, fortalece ainda mais a necessidade e carência dos aludidos demonstrativos.

Repete sua alegação preliminar referente a decadência do direito de constituição do crédito fiscal, relativamente ao período de janeiro a setembro de 2009, pois não há que se considerar, como lapso para contagem, a data do início da ação fiscal, ou mesmo da autuação, pois prevalece como ponto para contagem a data da intimação do Contribuinte, quando o lançamento, em tese, se encontra perfeito e acabado. Diz que a JJF, mais uma vez, se esforçou para “salvar” o processo, contudo basta atentar para a orientação emanada dos Tribunais Superiores. Anexa decisão do STJ. Aduz que a revogação do art. 107-A, I, do COTEB, ao contrário do entendimento da JJF, importa em reconhecimento do quanto firmado pelos Tribunais Pátrios, sendo aplicável aos fatos pretéritos.

No mérito, alega que a JJF se esquivou de analisar as questões de “ilegalidade”, sustentando que “*as normas que compõem a legislação tributária gozam de presunção de conformidade com a Constituição Federal e demais leis elaboradas no âmbito do Poder Legislativo.*” Diz que a JJF, além de não atentar para a hierarquia das normas, deixou de analisar questões “legais” sobre o argumento de não poderia declarar a “inconstitucionalidade”, prejudicando a defesa e provocando supressão de instância, do que conclui que deve a CJF, portanto, se não acolhida a preliminar de

nulidade da Decisão, analisar e fundamentar a decisão, tendo como escopo todas as alegações defensivas.

Diz que, seguindo a linha traçada pela LC 87/96, art. 13, inciso V, a Lei nº 7.014/96, prevê a seguinte base de cálculo:

Art. 17 - A base de cálculo do imposto é:

.....

VI - na hipótese do inciso IX do art. 4º, a soma das seguintes parcelas:

- a) o valor da mercadoria ou bem constante nos documentos de importação, observado o disposto no art. 18;*
- b) o imposto sobre a importação;*
- c) o imposto sobre produtos industrializados;*
- d) o imposto sobre operações de câmbio;*
- e) quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras cobradas ou debitadas ao adquirente, relativas ao adicional ao frete para renovação da marinha mercante, armazenagem, capatazia, estiva, arqueação e multas por infração;*

Assim, o recorrente defende que são ilegais quaisquer outros dispositivos, de Protocolos, Instruções Normativas ou Atos Cotepe, que tratam, para a hipótese discutida, de forma diversa, da base de cálculo do ICMS, pois as citadas normas, que afrontam a lei, não podem estabelecer base de cálculo mínima para fins de antecipação, nem tampouco carga tributária. Se por um lado a base de cálculo é aquela estabelecida pela LEI COMPLEMENTAR, a alíquota também se encontra adstrita ao mesmo princípio, não podendo ser estipulada, por via transversa, a título de "carga tributária líquida".

Portanto, se existem parcelas devidas, a apuração tem que seguir os parâmetros fixados pela Lei Complementar nº 87/96 e Lei Estadual nº 7.014/96. Além disso, a taxa do dólar, utilizada na apuração de 2010 a 2013, não foi devidamente comprovada, o que também impregna a base de cálculo adotada.

Por fim, pugna pelo provimento do Recurso Voluntário pela nulidade da decisão ou da autuação, pelo reconhecimento da decadência, ou pela improcedência da exigência fiscal.

A PGE/PROFIS, às fls. 1.021 a 1.025 dos autos, opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário, destacando que o cerne do lançamento consiste na falta de recolhimento do imposto devido por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às importações da farinha de trigo da Argentina, nos exercícios de 2009 a 2013, tendo o recorrente repetido literalmente os mesmos argumentos suscitados na sua defesa, todos já enfrentados pela JF, ao tempo que suscita a nulidade da decisão recorrida, por supressão de instância, decorrente da falta de apreciação da ilegalidade dos atos administrativos. Assim, considera ausentes argumentos jurídicos capazes de provocar revisão do acórdão recorrido.

Observa que as arguições de nulidades constantes da súplica recursal devem ser rechaçadas, posto que não há vício ou falha na lavratura do Auto de Infração, bem como na sequência dos atos administrativos realizados pelo fisco, pois, com efeito, os dispositivos legais violados foram indicados e o sujeito passivo demonstrou de forma inequívoca ter compreendido os motivos e a fundamentação legal utilizada pelo fisco.

Salienta que os princípios constitucionais da ampla defesa, da legalidade, do contraditório e do devido processo legal foram rigorosamente observados. Frisa que, apesar de não constar nos autos o Termo de Início de Fiscalização, o contribuinte foi regularmente intimado para apresentação de livros e documentos fiscais, tendo sido lavrado Termo de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos, às fls. 9 e 11 dos autos, o qual, de acordo com o art. 26, III, do RPAF, este instrumento também serve para identificar o início da atividade fiscal.

Esclarece que o recorrente, quando da intimação do lançamento tributário, recebeu cópia dos demonstrativos de débitos tributários (sintético e analítico), conforme provam os documentos

constantes nos autos. Os documentos de importação listados na autuação, às fls. 13 a 20, foram juntados ao processo, às fls. 39 a 757, compreendendo: Extratos de Declaração de Importação (DI's) e respectivos DANFE's, do que se denota que nenhum óbice foi criado para dificultar o direito constitucional de defesa do contribuinte.

Quanto à arguição de nulidade da Decisão recorrida, a PGE/PROFIS entende que também deverá ser afastada, porquanto falece de amparo jurídico, eis que a falta de apreciação da suposta ilegalidade dos atos administrativos decorre de dispositivo (art. 167, II) expresso do RPAF, conforme o qual, as alegações versando sobre a inconstitucionalidade ou ilegalidade da legislação tributária estadual não poderão ser objeto de apreciação pelo CONSEF.

Inerente à alegação de decadência do crédito tributário, o opinativo é de que deverá ser afastada em face dos termos da legislação tributária vigente, art. 107-A do COTEB, em conformidade com a previsão do § 4º do art. 150 do CTN, que prevê o início do prazo decadencial como sendo o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador. Logo, o prazo decadencial em relação aos fatos geradores de 2009 teve início em primeiro de janeiro de 2010, que contados cinco anos, verifica-se que a autuação, ocorrida em 29/09/2014, com ciência ao sujeito passivo em 31/12/2014, ocorreu dentro do prazo legal. Destaca ainda que, na hipótese em tela, o contribuinte não recolheu o tributo e a fiscalização realizou o lançamento de ofício, sendo por via de consequência aplicável o art. 173, I, do CTN.

No mérito, o parecer é de que resta comprovado que o recorrente deixou de recolher o imposto devido pelas importações no momento por ele pleiteado e deferido pelo Poder Judiciário, ou seja, até o décimo dias após o encerramento de cada quinzena do mês em que ocorreu a entrada da mercadoria, prazo previsto no art. 3º do Decreto Estadual nº 7.909/2001.

Salienta a PGE/PROFIS que, em consonância com os termos estabelecidos na legislação tributária estadual (Decreto nº 7.909/2001), o ICMS nas importações deverá ser recolhido no momento do desembarque aduaneiro. Contudo, por ter o recorrente proposto remédio judicial com o objetivo de recolher o tributo através do regime especial na operação com farinha de trigo, preconizado no art. 3º do aludido Decreto, o Poder Judiciário determinou a dilação do prazo para efetuar o recolhimento do ICMS nas importações para o momento posterior ao desembarque aduaneiro. Porém, infelizmente, o recorrente não apresenta nenhum prova documental capaz de atestar o recolhimento do tributo, o que, segundo a PGE/PROFIS, reforça o acerto da autuação.

Assim, opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão de 1ª Instância que julgou o Auto de Infração procedente, o qual fora lavrado para exigir do contribuinte, na qualidade de sujeito passivo por substituição, o ICMS por antecipação de R\$4.628.374,29, referente às aquisições de farinha de trigo oriundas da Argentina, no período de janeiro/2009 a setembro/2013, consoante demonstrativo às fls. 13 a 20 dos autos.

Quanto às razões do Recurso Voluntário observo que, com exceção da nulidade da Decisão recorrida, todas, tanto a título de preliminares quanto de mérito, já haviam sido propostas pelo recorrente quando da sua impugnação ao Auto de Infração.

Inicialmente, rejoito os pedidos de nulidade arguidos pelo recorrente, visto que o Auto de Infração preenche todas as formalidades legais previstas, cuja descrição da acusação fiscal é precisa e congruente com os fatos que determinaram a sua lavratura, não ensejando em qualquer violação ao devido processo legal e a ampla defesa do contribuinte, cujo demonstrativo que fundamenta a acusação fiscal é inteligível e que foi entregue cópia ao autuado, conforme recibo à fl. 1 dos autos. Também verifico que na Decisão recorrida inexiste qualquer omissão de análise das alegações de defesa. Assim, deixo de acolher as preliminares de nulidade diante das considerações a seguir:

1^a preliminar: relativa à decadência do direito de constituição do crédito fiscal, no período de janeiro a setembro de 2009, do que cita decisão do STJ e diz que a revogação do art. 107-A, I, do COTEB, ao contrário do entendimento da JJF, importa em reconhecimento do quanto firmado pelo Tribunais Pátrios, sendo aplicável aos fatos pretéritos.

Da análise da prejudicial de mérito de decadência do direito de constituição do crédito tributário, tenho que ressaltar que, quando da lavratura e da *ciência* ao autuado do Auto de Infração, ocorridos respectivamente em 29/09/2014 e 03/10/2014, não havia sido extinto o direito de a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo aos fatos geradores do período de janeiro a setembro de 2009, o qual se extinguiria no prazo de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, consoante previsto no art. 107-A, I, da Lei nº 3.956/81 (COTEB), então vigente, o que vale dizer que o termo do prazo decadencial para o aludido período seria 31/12/2014.

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, da leitura dos artigos 105 e 106 do CTN, não há dúvida que a nova alteração produzida pela Lei nº 13.199/14, que alterou a lide temporal para contagem do prazo decadencial, não se aplica a fatos ou atos pretéritos, mas tão-somente em situações ocorridas após a sua edição, visto que a norma em testilha não se trata de norma meramente interpretativa, vez que constitutivo de novo marco temporal delimitador de direito potestativo do Estado da Bahia para efetuar o lançamento tributário, como também por não se tratar de norma tributária de natureza penal mais benigna ao contribuinte, por não se tratar de comando legal atinente a qualquer penalidade, mas, isto sim, balizador do poder de lançar do sujeito ativo da relação obrigacional tributária. Logo, 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/PROFIS.

Contudo, no caso concreto, há de se registrar que o contribuinte não recolheu o imposto e, em consequência, não há que se falar em “lançamento por homologação”, previsto no art. 150 do CTN. Dessa forma, também por este motivo, a contagem do prazo decadencial enquadra-se no art. 173 do CTN.

2^a preliminar: suscita a nulidade da Decisão recorrida, por supressão de instância, por não analisar as questões legais posta na defesa, sob a alegação de que o julgador não poderia tratar de situações de “inconstitucionalidade”. Diz ser prejudicado, pois, em momento algum, suscitou a citada inconstitucionalidade, mas, sim, a ilegalidade dos atos administrativos.

Há de se ressaltar que o defendant alega, à fl. 972 dos autos, que “Assim, são ilegais quaisquer outros dispositivos, de Protocolos, Instruções Normativas ou Atos Cotepe, que tratam, para a hipótese discutida, de forma diversa, da base de cálculo do ICMS.”, tendo na Decisão sido consignado o seguinte:

Observo, de início, que o Regulamento do Processo Administrativo Fiscal vigente no Estado da Bahia e aprovado pelo Dec. 7.629/99 exclui da competência dos órgãos administrativos de julgamento a competência para declarar a inconstitucionalidade de norma integrante do ordenamento jurídico ou mesmo a possibilidade de negar a aplicação de ato normativo vigente. É o que dispõe o art. 167, incisos I e III, do RPAF.

Os argumentos defensivos, portanto, no tocante à ilegalidade dos atos normativos em que se fundamentou o lançamento em lide são ineficazes na seara administrativa, visto que as normas que compõem à legislação tributária gozam da presunção de conformidade com a Constituição e demais leis elaboradas no âmbito do Poder Legislativo. Somente o Poder Judiciário, através de provocação da parte interessada, no manejo das ações de controle concentrado ou difuso de constitucionalidade poderá afastar aquela presunção.

Logo, verifica-se que o órgão julgador não se restringiu unicamente à inconstitucionalidade, como alega o recorrente, o que por si só não ensejaria a alegada supressão de instância, mas se reportou

também à falta de competência da JJF de negar a aplicação de ato normativo vigente, inclusive sob a égide da suposta ilegalidade.

3^a preliminar: reitera o pedido de nulidade do Auto de Infração, em razão da falta do Termo de Início de Fiscalização, conforme previsto no art. 28, I, do RPAF.

Igualmente descabe tal alegação, pois, da análise dos autos, verifica-se, às fls. 9 a 12, a existência de Termo de Intimação para apresentação de livros e documentos, devidamente subscritos por prepostos do contribuinte, cujos documentos, nos termos do art. 127, II, c/c o §1º, III, do COTEB, e do art. 26, III, do RPAF/99, substituem o Termo de Início de Fiscalização. Em consequência, comungo do entendimento da Decisão recorrida de que “Assim sendo, a falta de lavratura do Termo de Início de Ação Fiscal foi suprida pelas intimações de fls. 09 e 11. Relevante registrar que a ausência do Termo de Início de Fiscalização não causou qualquer prejuízo ao contribuinte.”

4^a preliminar: reitera o pedido de nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa, com ofensa ao art. 46 do RPAF, por não ter recebido demonstrativo analítico dos cálculos.

Conforme dito, o demonstrativo que fundamenta a acusação fiscal, às fls. 13 a 20, é inteligível e auto didático, no qual especifica individualmente a operação, consignando, dentre outros dados, o número da Declaração de Importação e da Nota Fiscal Eletrônica, a quantidade e o valor de sacas de farinha de trigo, a base de cálculo e o valor do ICMS devido, cujas cópias dos documentos, nos quais foram obtidos os dados e servem de lastro probatório, se encontram anexados ao PAF e os originais encontram-se em poder do contribuinte. Logo, inexiste o alegado cerceamento de defesa.

Quanto às razões de mérito, há de se destacar que a acusação fiscal cinge-se à exigência do ICMS por antecipação das operações de farinha de trigo importadas do exterior, conforme previsto no art. 371 e, especificamente, no art. 506-A do RICMS (Decreto nº 6.284/97), relativo ao fatos geradores até 31/03/12, e nos arts. 289 e 373 do RICMS (Decreto nº 13.780), vigente a partir de 1º/04/12.

Portanto, no caso concreto, por haver previsão normativa para o regime de substituição tributária, através do Protocolo ICMS 46/00, recepcionado na legislação estadual (art. 506-A do RICMS/97 e art. 373 do RICMS/12), com suporte no disposto no art. 155, II, da CF/88, o qual estabelece que compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior, cuja regra matriz foi recepcionada no art. 1º da Lei Complementar nº 87/96.

Já os artigos 6º ao 9º da LC 87/96, estipulam regras sobre substituição tributária, dentre as quais que a lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto a responsabilidade pelo pagamento, hipótese em que o contribuinte assumirá a condição de substituto tributário, do que estabelece diretrizes para a constituição da base de cálculo, inclusive estipulando margem de valor agregado (MVA), cuja adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.

Por sua vez, o art. 8º, § 4º, inciso I, “a”, da Lei nº 7.014/96 estabelece que será devido o imposto por antecipação tributária, na entrada da mercadoria no território deste Estado ou no desembarço aduaneiro, tratando-se de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária. Já o art. 23, § 6º, I, da citada Lei, determina que a base de cálculo do imposto a ser pago por substituição, inclusive a título de antecipação, será de acordo com os critérios previstos neste artigo, relativamente ao valor acrescido, estando as mercadorias acompanhadas de documento fiscal, desde que a base de cálculo resultante não seja inferior ao preço de pauta, se houver.

Ressalte-se que cabe ao órgão julgador administrativo a aplicação da legislação vigente, falecendo-lhe competência declarar constitucionalidade da norma ou negar a aplicação de ato normativo, conforme dispõe o art. 167, I e III, do RPAF. Assim, diante de tais considerações, deixo de apreciar as alegações recursais, tida como de méritos, sobre ilegalidade das normas, especificamente Protocolos, Instruções Normativas ou Atos COTEPE, que aduz o apelante afrontarem a lei.

Quanto à alegação acerca da taxa do dólar, utilizada na apuração de 2010 a 2013, de que não foi devidamente comprovada, há de se esclarecer que, conforme consignado na Decisão recorrida e comprovado nos autos, as taxas de dólar constam das Declarações de Importações (DI) utilizadas na conversão cambial e aplicadas às respectivas operações, cujos valores foram considerados pelo fisco para aplicação da MVA de 76,48%, prevista na legislação para as operações com farinha de trigo sujeitas à antecipação pelo regime da substituição tributária.

Assim, diante de tais considerações, corroboro o entendimento da JJF de que foi correta a quantificação da base de cálculo, nos termos da legislação vigente à época dos fatos geradores, exigindo o imposto, ora sobre a base imponível acrescida da MVA definida na lei, ora se valendo dos valores de referência definidos em atos COTEPE e na Instrução Normativa nº 73/2007, cujos números não foram contestados pelo recorrente.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário para manter a Decisão recorrida, recomendando-se que as intimações sejam também direcionadas ao patrono do recorrente.

VOTO DIVERGENTE

Peço vênia para discordar do voto do n. Relator em relação à preliminar de decadência, bem como em relação à utilização da “pauta fiscal” como elemento definidor da base de cálculo do ICMS.

Sobre a preliminar suscitada, entendo que assiste razão ao Recorrente.

De plano há que se ter como referência a data em que o Sujeito Passivo tomou conhecimento da ação fiscal empreendida pelo Fisco da Bahia, 03/10/2014, sendo certo que apenas a partir do momento em que o contribuinte toma conhecimento da ação fiscal é que se constitui o processo, seja ele administrativo ou judicial, momento a partir do qual se estabelecem as formalidades da relação jurídica derivada da existência de determinada lide.

Dito isso, tida a data de 03/10/2014 como marco de contagem do prazo decadencial, fica estabelecida a data de 03/10/2009 como marco limite da possibilidade de o Fisco poder exigir imposto ou multa derivados de eventual falte de recolhimento de tributo.

A tese recursal, no que pertine à preliminar de mérito, discute a decadência das operações que datam mais de cinco anos, para trás, contados da data em que tomou conhecimento da lavratura do Auto de Infração em apreço.

Sobre este tema, que no seio deste Conselho, não é pacífico, entendo que há de ser discutida a matéria motivadora da diligência dirigida à PGE/PROFIS, com vistas à emissão de parecer sobre eventual decadência de constituição do crédito tributário, à luz do que dispõe o CTN sobre a matéria, das diversas decisões do STF, bem como da Súmula Vinculante nº 08.

Diz a **Súmula Vinculante** nº 08 editada pelo STF:

“são inconstitucionais os parágrafos único do artigo 5º do Decreto-Lei 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

Entendo, em uma análise rápida e rasa, que a aplicação do COTEB para fins de estabelecimento do início da contagem do prazo decadencial viaja em rota de colisão com o quanto disposto no CTN e com o quanto estabelecido pela Súmula Vinculante nº 08 editada pelo STF. Da leitura dos votos que embasaram e desvendam a questão por trás do breve texto da Súmula Vinculante nº 08 (RE's 559943-4, 559882-9, 560626-1, 556664-1, dentre outros), percebe-se que o STF concluiu que a prescrição e decadência só poderiam ser disciplinados por lei complementar, vez que a matéria envolve institutos gerais do direito tributário.

Nessa mesma esteira, me parece claro que, em nome da equidade e da segurança jurídica, a determinação do Supremo Tribunal Federal por via da Súmula Vinculante nº 08, é no sentido de que somente o CTN poderá prever prazos prespcionais e decadências em torno de matéria tributária, e desse modo, a princípio, não poderia o COTEB tratar da matéria em questão.

Nesse contexto, me permito lembrar que uma Súmula Vinculante tem poder impositivo, tudo em razão do seu caráter e efeito vinculativos em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração Pública direta e indireta, em todas as esferas de poder. Ou seja, me parece inapropriada, quiçá impossível, a utilização do COTEB como ferramenta de condução da questão de definição do marco inicial do prazo decadencial.

Por outra banda, a afirmativa do preclaro Procurador Geral do Estado de que “...deve o presente expediente retornar à PROFIS para que seja elaborada minuta de projeto de lei alterando a regra prevista pelo art. 107-B, § 5º do COTEB, com o propósito de afastar a divergência de prazos estabelecidos entre a legislação estadual e as normas gerais constantes do CTN”, salvo melhor inteligência, indica com grande clareza e veemência a necessidade de alinhamento da legislação estadual com o CTN, o que robustece a minha tese de que o prazo decadencial deve ser aquele estabelecido pelo Código Tributário Nacional e corroborado pela Súmula Vinculante nº 08, ou seja, cinco anos, contados a partir da ocorrência do fato gerador.

Avançando na análise, pertinente lembrar que a matéria que gravita em torno da aplicação das disposições contidas no parágrafo 4º, do art. 150, ou do inciso I, do art. 173, do CTN, relevante trazer à baila o fato de que ainda haja alguma divergência sobre o tema, não se pode negar que a competência para definir prazos decadenciais já está pacificada, ou seja, 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”, Carta Maior, como segue:

“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”.

Sobre o tema, o Supremo Tribunal Federal assim se posicionou:

“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).

“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).

Feitas as exposições acima, não restam dúvidas de que a fluência do prazo decadencial se interrompe somente após a regular intimação do sujeito passivo, razão pela qual os créditos lançados e referentes a fatos geradores ocorridos anteriormente a 03/10/2009, de fato foram fulminados pela decadência, o que implica na extinção do crédito tributário, consoante determina o inciso V do art. 156 do CTN.

No caso dos autos, como as ocorrências lançadas no Auto de Infração decorrem de levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado, teria que ser feita desagregação do valor expresso em cada ocorrência de maneira a que se pudesse apurar o valor correspondente ao período anterior a 03/10/2009 efetivamente alcançado pela decadência.

Nessa linha, pelos motivos acima alinhavados, entendo que as operações ocorridas anteriormente a 03/10/2009, não mais poderão ser exigidas pelo fisco da Bahia, porquanto, no meu entendimento, alcançada pela decadência.

Nesses termos, voto no sentido de ACOLHER A PRELIMINAR suscitada para julgar improcedente o lançamento na parte que inclui as operações anteriores a 03/10/2009.

Na mesma linha, mantendo o olhar no posicionamento dos tribunais superiores, também a utilização da “pauta fiscal” para definição da base de cálculo do ICMS se mostra ilegal, consoante se expressa o STJ por meio da Súmula nº 431, cujo texto diz:

“É ilegal a cobrança de ICMS com base no valor da mercadoria submetido ao regime de pauta fiscal”.

Além de ter a “pauta fiscal” como fundamento a determinação de preços que na grande maioria dos casos não coincidem com os preços de mercado, o que se revela, por via transversa, verdadeiro arbitramento, há que se ter em conta que o enunciado da Súmula nº 431 decorre diretamente do princípio da reserva legal a que se acha submetida a definição da base de cálculo de impostos previstos na Constituição Federal. Nessa linha, imprescindível retornar ao art. 146, III, da CF/88, acima transcrito.

Repisando os argumentos acima expendidos, vê-se que à lei complementar cabe apenas estabelecer, em caráter de norma geral, a base de cálculo de cada imposto discriminado na Constituição, cabendo a respectiva definição à lei ordinária de cada ente tributante, obviamente respeitada a norma geral.

Na mesma esteira, dispõe o art. 97, IV, do CTN que “*somente a lei pode estabelecer a fixação da alíquota do tributo e da sua base de cálculo*”, sendo certo que a base de cálculo do imposto deve estar definida na lei de regência do respectivo tributo, pois, do contrário, estar-se-ia diante de flagrante ilegalidade e inconstitucionalidade do regime de pauta fiscal, como no caso dos autos.

Isto posto, entendo que as operações para as quais a “pauta fiscal” serviu de elemento definidor da base de cálculo do ICMS são nulas, pois, deveriam ter sido verificados os preços praticados pela Recorrente ou mesmo os preços praticados pelo mercado.

Nesses termos, voto no sentido de PROVER PARCIALMENTE o Recurso Voluntário para reformar a Decisão de piso e julgar PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração nº 020747.0109/14-9, lavrado contra **F. GARCIA IMPORTAÇÃO E COMÉRCIO DE GÊNEROS ALIMENTÍCIOS EIRELI [LTDA.]**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$4.628.374,29**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

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

VOTO DIVERGENTE - Conselheiros(as): José Antonio Marques Ribeiro, Alessandra Brandão Barbosa e Daniel Ribeiro Silva.

Sala das Sessões do CONSEF, 25 de novembro de 2015.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ ANTONIO MARQUES RIBEIRO - VOTO DIVERGENTE

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS