

PROCESSO - A. I. Nº 269136.0003/14-4
RECORRENTE - M. DIAS BRANCO S.A. - INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS (GRANDE MOINHO ARATU)
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0014-05/16
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET 13/12/2016

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0211-12/16

EMENTA: ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS E IMPORTAÇÕES DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RECOLHIMENTO. No mérito, reteve e recolheu a menor o ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado. O contribuinte calculou incorretamente o valor do ICMS devido por antecipação ao deduzir, do valor do imposto a recolher, parcela calculada a maior relativa ao ICMS incentivado pelo Programa DESENVOLVE. No cálculo do valor do imposto a ser incentivado pelo Programa DESENVOLVE, o contribuinte não deduziu o crédito de ICMS relativo ao livro CIAP (Ativo Imobilizado), conforme determinado pelo RICMS/BA. Na preliminar de decadência, 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 referentes a fatos geradores ocorridos até 19.08.2009, foram fulminados pela decadência, restando extinto, consoante determina o inciso V do art. 156 do CTN. O Estado da Bahia e este CONSEF andavam 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. Após mais de 12 (doze) anos de aplicação de uma legislação inconstitucional, 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. Mantida a subsistência da imputação. Não acolhidas às arguições de nulidades. Acolhida a preliminar de decadência. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra Decisão proferida pela 5ªJJF – Junta de Julgamento Fiscal em 26/01/2016 que julgou, por unanimidade, Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado, com o objetivo de exigir do ora recorrente crédito tributário, lavrado em 15.08.2014, no valor histórico de R\$2.871.433,79 (dois milhões oitocentos e setenta e um mil quatrocentos e trinta e três

reais e setenta e nove centavos), em decorrência do cometimento de 01 (uma) infração.

Infração 01. RV – Reteve e recolheu a menor o ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado. O contribuinte calculou incorretamente o valor do ICMS devido por antecipação ao deduzir, do valor do imposto a recolher, parcela calculada a maior relativa ao ICMS incentivado pelo Programa DESENVOLVE. No cálculo do valor do imposto a ser incentivado pelo Programa Desenvolve, o contribuinte não deduziu o crédito de ICMS relativo ao Livro CIAP (Ativo Imobilizado), conforme determinado pelo RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 6284/97, Art. 506-A, parágrafo 4º inciso II e pelo RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 13.780/12, Art. 373, parágrafo 5º, inciso II), embora tenha feito essa dedução a posteriori, depois de ter calculado a maior o benefício fiscal. O texto regulamentar dos instrumentos da legislação acima citados determinam que Na apuração do ICMS referente à antecipação tributária, o contribuinte industrial moageiro, relativamente a essa atividade, somente poderá utilizar: I- os créditos fiscais decorrentes dos recebimentos ou aquisições de trigo em grão, farinha de trigo ou de mistura de farinha de trigo, oriundos de outra unidade da Federação; II - os créditos fiscais decorrentes da aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado ...". O texto regulamentar acompanha o disposto no Protocolo ICMS 46/00, o qual dispõe na sua Cláusula Décima que "Na cobrança do ICMS na forma prevista neste protocolo não será admitida a utilização de qualquer crédito fiscal, com exceção do destacado no documento fiscal de aquisição interestadual de trigo em grão, farinha de trigo ou mistura de farinha de trigo e do referente à aquisição de bens do ativo imobilizado, que deverá ser apropriado na forma da legislação vigente." Ressalte-se que, embora não deduza o crédito relativo ao Livro CIAP do cálculo do ICMS a ser incentivado pelo Programa Desenvolve, o contribuinte faz essa dedução para o crédito de ICMS destacado nas Notas Fiscais de aquisição de Trigo Nacional, conforme determinado pelos mesmos dispositivos legais acima citados. Os valores levantados estenderam-se até o mês de Abril de 2014. As planilhas desta fiscalização contendo os demonstrativos relativos ao cálculo do imposto e as planilhas usadas pelo contribuinte encontram-se no Anexo". Multa de 60% - Art. 42, II, "e".

O autuado apresentou defesa administrativa face o Auto de Infração em epígrafe (fls. 103/126), impugnando totalmente o Auto de Infração em epígrafe.

O autuante apresentou informação fiscal face à defesa apresentada pelo contribuinte (fls. 153/157), defendendo a manutenção do Auto de Infração em todo o seu teor.

A instrução foi concluída e os autos remetidos à apreciação pela 5ªJJF que entendeu por bem, julgar, por unanimidade, Procedente o Auto de Infração nos seguintes termos:

VOTO

O presente lançamento de ofício, ora impugnado, contempla a exigência tributária relativa ao recolhimento a menos do ICMS, conforme infração descrita no relatório.

Após a análise dos termos constantes na peça defensiva, concluo, de forma preliminar, pela rejeição das nulidades arguidas pelo autuado, uma vez que: a descrição dos fatos e sua capitulação legal, inclusive as multas aplicadas, são condizentes com os fatos reais e com o direito aplicável; não há falta de motivação, pois foram indicados os fatos que ensejaram o ato e os preceitos jurídicos que autorizaram a sua prática; resta clara a finalidade pública, bem como o objeto do ato que é a constituição do crédito tributário não recolhido aos cofres da fazenda pública estadual; foram indicados os fatos que ensejaram o ato e os preceitos jurídicos que autorizaram a sua prática, na medida em que descreve o autuante detalhadamente o recolhimento a menos efetuado pelo sujeito passivo, bem como a não apropriação dos créditos do ativo imobilizado para apuração do benefício do DESENVOLVE, que resultaram em tal recolhimento a menos; foi obedecido o devido processo legal, através do qual o impugnante exerceu a ampla defesa e o contraditório, haja vista que o autuado obteve as peças necessárias a sua defesa, bem como foram obedecidos os prazos previstos legalmente e demais exigências formais, não maculando as exigências formais o destaque nos autos relativos à conduta do sujeito passivo, no que tange a sua idoneidade, conforme alega a defesa.

O impugnante, albergado no que dita o § 4º do art. 150 da CTN, argumenta que, tendo em vista a ciência obtida, acerca da autuação, em 18 de agosto de 2014, os fatos geradores, relativos às exigências tributárias concernentes aos períodos entre janeiro/2009 e agosto/2009, estariam atingidos pela decadência, haja vista que teria sido cientificado do Auto de Infração há mais de cinco anos da ocorrência de todos os fatos geradores envolvidos nestes períodos. Essa questão é deveras remansosa nesse Contencioso Administrativo, alvo de inúmeros acórdãos, em que reiteradamente é majoritariamente decidida sob o mesmo enfoque hermenêutico a exemplo dos Acórdãos CJF nºs 0096-12/14 e 0001-13/14.

O Código Tributário Nacional permitiu que, através de lei, o ente federativo respectivo possa estipular outra contagem de prazo para aplicação dos efeitos decadenciais, conforme alinhado no § 4º do art. 150.

A legislação do Estado da Bahia fixa prazo à homologação do lançamento e, por isso, não é acatada a alegação referente à determinação do art. 150, § 4º, do CTN, que prevê: "se a lei não fixar prazo à homologação, será

ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador”.

O disposto no art. 107-A, I do COTEB, instituído pela Lei nº 3.956/81, que em sua essência transcreve o art. 173, I do CTN, estabelece como prazo de decadência 5 anos, contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado o que inclui os valores devidos em janeiro de 2009, na medida em que o lançamento só poderia ser feito a partir do momento em que não foi satisfeita a exigência tributária.

Assim, os fatos geradores ocorridos no exercício de 2009 só seriam atingidos pela decadência a partir de primeiro de janeiro de 2015 e as medidas preparatórias para o lançamento, bem como a ciência do Auto de Infração ocorreram ainda no exercício de 2014, não havendo, portanto, a extinção do direito da fazenda pública de exigir o crédito tributário, relativo aos fatos geradores do exercício de 2009.

Cabe, no que tange às decisões dos Tribunais trazidos na peça defensiva, alinhar parte do voto da Cons. Sandra Urânia Silva Andrade, proferido no Acórdão nº 0130-11/11 da 1ª CJF que contempla análise da Decisão do STD, quanto a Súmula nº 08, o que nos permite concluir pela legalidade e constitucionalidade dos dispositivos da legislação estadual, acima já alinhados e oferecendo contraponto às decisões do STJ trazidas pelo impugnante.

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

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

É Importante destacar, ainda, que as decisões judiciais colacionadas, não podem servir de lastro para alterar o entendimento aqui externado, visto que as mesmas são vinculadas ao Estado da Bahia. Somente, através de Decisão judicial no caso concreto, em que o autuado seja parte, ou através ação de efeitos “erga omnes”, a exemplo da ADIN, estará a Bahia obrigada a adotar posição distinta da externada na presente lide, assim como não cabe a esse órgão competência para decretar a inconstitucionalidade, em conformidade com o art. 167, I do RPAF/BA.

Apesar de nossas considerações acima, é oportuno lembrar que a apreciação de constitucionalidade de dispositivos normativos brasileiros, ou a apreciação de princípios constitucionais de outras nações. Assinalo, por oportuno, que está afastada da competência deste contencioso administrativo a apreciação de constitucionalidade, e de legalidade de dispositivo normativo em vigor, nos termos do artigo 125 do Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB.

No mérito, verifico que o autuante exige o ICMS, por recolhimento a menos o ICMS, na medida em que o sujeito passivo calcula o valor do ICMS normal incentivado relativo ao DESENVOLVE maior do que o devido, conforme linha 21 das planilhas elaboradas pelo autuante. Segundo corretamente alinha o autuante: tal valor se reflete negativamente no valor restante devido sobre as operações subsequentes - Substituição Tributária (linha 30 das nossas planilhas), o qual, por consequência, terá um valor menor, caracterizando, portanto, uma menor retenção e recolhimento do ICMS relativo à substituição tributária, conforme descrito no texto do Auto de Infração e na aplicação da Multa.

O aludido recolhimento a menos se refere a não apropriação do crédito decorrente da aquisição de ativo imobilizado da base de cálculo do ICMS e do cálculo do benefício fiscal, conforme Cláusula Décima, Protocolo ICMS 46/00, a seguir reproduzidos:

“Na cobrança do ICMS na forma prevista neste protocolo não será admitida a utilização de qualquer crédito fiscal, com exceção do destacado no documento fiscal de aquisição interestadual de trigo em grão, farinha de trigo ou mistura de farinha de trigo e do referente à aquisição de bens do ativo imobilizado, que deverá ser

apropriado na forma da legislação vigente”.

Não cabe a alegação do autuado de desconhecer a legislação que determina a utilização dos aludidos créditos para apurar o benefício, visto que não lhe é dado desconhecer a legislação que regula a matéria, no que tange às suas obrigações.

Explica o autuante:

“Neste caso específico, o próprio contribuinte utiliza o mecanismo da não-cumulatividade seletivamente, quando faz a dedução do crédito de ICMS destacado nas Notas Fiscais de aquisições de Trigo Nacional do montante do débito de ICMS no mês, conforme indicamos no texto do Auto de Infração e de acordo com o observado nas suas planilhas de apuração anexas (pags. 26 a 96).

Os textos regulamentares indicados (RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 6284/97, Art. 506-A, parágrafo 4º, inciso II e pelo RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 13.780/12, Art. 373 parágrafo 5º, inciso II) são também explícitos a este respeito, estabelecendo que “Na apuração do ICMS referente à antecipação tributária, o contribuinte industrial moageiro, relativamente a essa atividade, somente poderá utilizar: I – os créditos fiscais decorrentes dos recebimentos ou aquisições de trigo em grão, farinha de trigo ou de mistura de farinha de trigo, oriundos de outra unidade da Federação; II – os créditos fiscais decorrentes da aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado...”

Assim, sustenta que não há motivo para que prospere a alegação do contribuinte de que teve o seu direito de defesa cerceado em função do Auto de Infração supostamente não “descrever suficientemente a infração” por ele cometida.

Destarte, o sujeito passivo, conforme suas planilhas às fls. 26 a 98, ao apurar a base de cálculo do ICMS e correspondente base de cálculo para o benefício do DESENVOLVE, deduz, apenas, os créditos de ICMS destacados nas Notas Fiscais de aquisições de Trigo Nacional do montante do débito de ICMS no mês, atendendo ao que dispõe no inciso I, § 5º do art. 373 do RICMS/2012, sem contudo deduzir os créditos relativos ao ativo imobilizado previstos no inciso II do mesmo dispositivo regulamentar.

O autuante considerou o texto transcrito do Regime Especial, aplicando a Legislação Tributária do Estado da Bahia em sua completude, na medida em que a base de cálculo do ICMS que é utilizada para cálculo do benefício do DESENVOLVE, resulta da dedução de créditos fiscais, não apenas decorrentes dos recebimentos ou aquisições de trigo em grão, com fez o sujeito passivo, mas também da dedução, na forma legal, dos créditos fiscais, da aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado do montante dos débitos correspondentes.

O entendimento do autuado sobre o Regime Especial, concedido pelo Estado da Bahia, está equivocado, na medida em que o sujeito passivo abate o crédito decorrente das entradas de trigo da base de cálculo do incentivo, mas não leva em conta a dedução do crédito referente às entradas destinadas ao ativo imobilizado, na medida em que a legislação fixa a forma de apuração do imposto devido, preservando o princípio da não cumulatividade.

O Regime Especial concedido ao autuado não concede benefício fiscal, o benefício é concedido pelo Programa do DESENVOLVE, que por sua vez, sob condições específicas voltadas para o desenvolvimento do estado, difere a maior parte do imposto devido para pagamento em prazos maiores.

Destaca o autuante, acertadamente, que o contribuinte não abre mão do uso desse crédito relativo às aquisições de ativo imobilizado (livro CIAP). Utiliza-o, no entanto, somente após calcular a maior, em seu benefício, o montante do incentivo fiscal do Programa DESENVOLVE, conforme se observa à fl. 30 (abatido do ICMS devido no mês, item 28, o item 24, CIAP), uma vez que não levou em consideração o abatimento dos créditos de ativos imobilizados na determinação do incentivo fiscal do DESENVOLVE.

Afirma ainda o autuante e aqui cabe reproduzir na íntegra suas alegações:

No argumento subsidiário de improcedência e nulidade parcial do Auto de Infração, logo, sustenta que é completamente infundado. Esta fiscalização não suprimiu em qualquer instante os seus créditos decorrentes da aquisição de bens para o ativo imobilizado. A título de esclarecimento, nas nossas planilhas de cálculo que serviram de base para a lavratura do Auto de Infração (pags. 18 a 25 deste PAF), nós utilizamos os valores dos créditos do CIAP (referentes a aquisições de ativo imobilizado) em dois momentos:

Em um primeiro instante, apenas com o objetivo de calcular o Incentivo do Programa Desenvolve (linha 19), a ser abatido do total do ICMS a recolher.

Para, em um segundo instante, a efetivamente abater o valor integral dos créditos referentes às aquisições de ativo imobilizado do valor do ICMS a recolher (linha 26).

A reconstituição da conta corrente constante nas pags. 18 a 25 foi feita usando-se exatamente a mesma planilha e os mesmos dados e fórmulas utilizadas pelo contribuinte, conforme suas planilhas de apuração mensais originais em anexo. (A única modificação introduzida em tais planilhas foi a inserção das linhas (19) e (20), que incluem os valores dos créditos do CIAP (referentes às aquisições de ativo imobilizado) no cálculo da parcela

do ICMS incentivado pelo Programa DESENVOLVE).

O restante dos dados da planilha são exatamente iguais aos usados pelo contribuinte, inclusive com a dedução do valor dos créditos referentes às aquisições de bens do ativo imobilizado (CIAP), na linha 26. De modo que não procede a alegação do contribuinte de que esta fiscalização suprimiu os seus créditos referentes às aquisições para o ativo imobilizado.

Os cálculos estão corretos e não há porque efetuar qualquer revisão nos mesmos.

Para alegação da inaplicabilidade do art. 42, II, "e", da Lei nº 7.014/96 ao caso, esclarece pela equivocação do contribuinte. Afirma que há, sim, uma coerência entre a previsão normativa e a descrição fática da infração, conforme pode ser observado no texto do Auto, caracterizando a infração: "Reteve e recolheu a menor o ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado."

Não procede o intento do contribuinte de querer atribuir caráter de ICMS normal ao valor que está sendo cobrado, na tentativa de descaracterizar a natureza da multa aplicada. No instante em que o contribuinte abate a parcela do ICMS normal incentivado pelo Programa DESENVOLVE nas suas planilhas, o que sobra para pagar é o ICMS referente à substituição tributária. Se ele calcula o valor do ICMS normal incentivado a maior (linha 21 das nossas planilhas), tal valor se reflete negativamente no valor restante devido sobre as operações subseqüentes - Substituição Tributária (linha 30 das nossas planilhas), o qual, por consequência, terá um valor menor, caracterizando, portanto, uma menor retenção e recolhimento do ICMS relativo à substituição tributária, conforme descrito no texto do Auto e na aplicação da Multa.

Assim, incorporo ao nosso entendimento as linhas traçadas na informação fiscal, ao sustentar que a infração e a multa estão corretamente identificadas, na medida em que ficou demonstrado ter havido retenção e recolhimento a menos do ICMS, devido pelo sujeito passivo na condição de substituto tributário, relativo às operações internas subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado.

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

Como se pode inferir da leitura do voto acima reproduzido, a 5ªJF assim se posicionou em relação aos argumentos aduzidos pela então impugnante, ora recorrente:

- a) Destacou, de forma preliminar, pela rejeição das nulidades arguidas pelo autuado, uma vez que: a descrição dos fatos e sua capitulação legal, inclusive as multas aplicadas, seriam condizentes com os fatos reais e com o direito aplicável, de modo que não teria havido falta de motivação, pois foram indicados os fatos que ensejaram o ato e os preceitos jurídicos que autorizaram a sua prática; que restaria clara a finalidade pública, bem como o objeto do ato que é a constituição do crédito tributário não recolhido aos cofres da fazenda pública estadual; que teriam sido indicados os fatos que ensejaram o ato e os preceitos jurídicos que autorizaram a sua prática; que teria sido obedecido o devido processo legal, através do qual o impugnante exerceu a ampla defesa e o contraditório, haja vista que o autuado obteve as peças necessárias a sua defesa, bem como teriam sido obedecidos os prazos previstos legalmente e demais exigências formais;
- b) Julgou pela não ocorrência da decadência, na medida em que a legislação do Estado da Bahia fixaria prazo à homologação do lançamento e, por isso, não é acatada a alegação referente à determinação do art. 150, § 4º, do CTN, de forma que nesse Estado o prazo decadencial seria contado conforme o disposto no art. 107-A, I do COTEB, instituído pela Lei nº 3.956/81, que em sua essência transcreve o art. 173, I do CTN;
- c) Frisou, em relação aos julgados acostados pelo Autuado, que os mesmos não vinculariam o entendimento daquele órgão de julgamento administrativo e que, somente, através de Decisão judicial no caso concreto, em que o Autuado seja parte, ou através ação de efeitos "erga omnes", a exemplo da ADIN, estaria a Bahia obrigada a adotar posição distinta da externada na presente lide, bem como pontuou que estaria afastada da competência daquele contencioso administrativo a apreciação de constitucionalidade, e de legalidade de dispositivo normativo em vigor, nos termos do artigo 125 do Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB;
- d) Em relação ao mérito, observou que o Autuado, ao apurar a base de cálculo do ICMS para o benefício do DESENVOLVE, teria deduzido apenas os créditos de ICMS destacados nas NF de aquisição de "Trigo Nacional", sem, contudo, deduzir os créditos relativos ao ativo

imobilizado, bem como reprimiu a alegação do Defendente de que desconheceria a legislação que determinaria a utilização dos referidos créditos, especialmente porque sua previsão se encontra no mesmo dispositivo que prevê a dedução dos créditos relativos ao “Trigo”;

- e) Afirmou ainda que, o Defendente, apesar de não deduzir os créditos relativos ao ativo imobilizado para fins de cálculo do benefício do DESENVOLVE, utiliza-os após calcular a maior o montante do seu incentivo fiscal. Dessa forma, entendeu totalmente procedentes a infração e a multa aplicada.

Intimado acerca do resultado do julgamento, o sujeito passivo interpôs **Recurso Voluntário (fls. 191/203)**.

- i. No qual alegou que, os fatos praticados antes do dia 19/08/2009, teriam sido alcançados pela decadência, e que, o entendimento firmado em primeira instância – aplicação do art. 107-A, I, do COTEB – estaria equivocado por dois motivos. Pontuou que o primeiro deles seria o de que o referido dispositivo já havia sido revogado pela Lei nº 13.199/2014, e que o segundo seria o de que, mesmo se não tivesse havido a revogação, somente Lei Complementar poderia estabelecer prazos decadenciais, de forma que Lei ordinária Estadual não poderia versar sobre o assunto. Ademais, arguiu que, julgar de forma contrária acabaria por afrontar o teor da Súmula Vinculante nº 08, bem como acostou diversos precedentes do STJ que suportariam seus argumentos;
- ii. Alegou que o Auto de Infração seria nulo, pois, no mesmo, não constaria a descrição idônea da conduta praticada pelo oro recorrente, de forma que as informações constantes no lançamento seriam insuficientes para permitir o exato conhecimento da imputação, ou seja, não apontaria, de forma precisa, qual seria o motivo o crédito utilizado pelo Recorrente deveria ser subtraído à base de cálculo do benefício fiscal do DESENVOLVE;
- iii. Adentrando no mérito, alegou que teria calculado o benefício fiscal de acordo com a legislação de regência, particularmente, com base no Termo de Regime Especial firmado com o Estado da Bahia, o qual estabeleceria que a base de cálculo do benefício deve ser a parcela devida ao Estado produtor, equivalente a 40% do total devido na importação de trigo em grãos, de forma que seria irrelevante o que o Recorrente faria ou não com os créditos advindos das entradas para o ativo fixo. Sendo assim, afirmou não haver qualquer norma jurídica que ampare o entendimento firmado pelo autuante e corroborado em primeiro grau;
- iv. Argumentou que a incidência do ICMS sobre as operações com farinha de trigo e derivados teria por fundamento legal, o Protocolo ICMS 46/00, o qual estabeleceu a obrigação, aos Contribuintes, de recolherem o ICMS normal e também ICMS-ST, e que, em razão da falta de segurança jurídica, relacionada ao cálculo do incentivo do programa DESENVOLVE, resolveu formular pedido de regime especial perante a SEFAZ/BA, o qual deveria ser integralmente respeitado pelo Fisco. Seguiu aduzindo que, a Decisão de primeira instância acabou por ferir o art. 902 do RICMS/BA, uma vez que Auto de Infração lavrado com fundamentação contrária a regra de regime especial acabaria por esvaziar tal regime, bem como por ferir o princípio da boa-fé objetiva;
- v. Afirmou que o demonstrativo elaborado pelo autuante não teria observado o próprio entendimento utilizado para justificar a autuação, o que a um só tempo implicaria na nulidade da autuação; na cobrança a maior do que seria devido, caso fossem observados os critérios estabelecidos pelo próprio autuante; e por fim, a supressão dos créditos do ativo imobilizado do Contribuinte. Acrescentou que a autoridade fiscal teria descontado os créditos do CIAP apenas para efeito do cálculo do incentivo do DESENVOLVE, tendo, de forma inconsistente, glosado os créditos do CIAP, para apurar o saldo final do ICMS a recolher;
- vi. Quanto à multa aplicada, afirmou não caber a incidência da penalidade prevista no art. 42, II, “e”, da Lei nº 7.014/96, pelo fato de o caso em comento não dizer respeito a falta de retenção

do ICMS-ST, mas sim, à discussão sobre o valor do ICMS próprio devido pelo Recorrente. Dessa forma, pugna pela não aplicação daquela multa, por entender não haver coerência entre a previsão normativa abstrata e a descrição fática da infração.

Em seguida, a PGE/PROFIS fora instada a se manifestar sobre o Recurso Voluntário, opinando pelo seu conhecimento e Improvimento (fls. 224/239), nos seguintes termos:

- i. Em relação à alegação de decadência do direito de lançar, afastou a tese do Recorrente, por entender que o art. 107-A, I, do COTEB, estaria em consonância com o art. 150, §4º do CTN, quando diz que “se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador”, bem como destacou que a apreciação da constitucionalidade daquele dispositivo não poderia ser feita pelo CONSEF;
- ii. No tocante ao mérito, proferiu a opinião de que os argumentos levantados pelo Contribuinte não mereceriam acolhimento, por entender que o Regime Especial concedido ao Recorrente não concederia benefício fiscal algum, o que é feito mediante o DESENVOLVE, de modo que o Recorrente deveria ter obedecido ao previsto no art. 373, §5º, II. Além disso, destacou que, por descumprir o referido dispositivo, que o Recorrente teria utilizado o crédito relativo às aquisições de ativo imobilizado, somente após calcular a maior o seu benefício, o que não coadunaria com o DESENVOLVE. Dessa forma considerou procedente tanto a infração como a multa aplicada.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário contra Decisão proferida pela 5ª JF que julgou, por unanimidade, Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado, com o objetivo de exigir da oro recorrente crédito tributário, no valor histórico de R\$2.871.433,79 em decorrência do cometimento de 01 (uma) infração.

Antes de adentrar ao mérito, o recorrente aduz ter ocorrido à decadência parcial do crédito exigido em relação aos fatos geradores ocorridos antes de 19.08.2009. Neste ponto entendo assistir razão ao Recorrente.

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

“Art. 150. (...)

Parágrafo 4º. Se a lei não fixar prazo para a homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”.

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”.

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

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

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

(...)

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

Segundo já definiu o Supremo Tribunal Federal, a Lei Complementar mencionada pela Constituição Federal é CTN, cujas normas prevalecem, inclusive, sobre a Lei de Execução Fiscal,

como, aliás, leciona Leandro Paulsen:

“Após o advento da CF/88, com previsão expressa nesta alínea no sentido de que se trata de norma geral em matéria tributária, tem-se todos os elementos para afirmar, categoricamente, que estão sob reserva de lei complementar. O STF já firmou posição acerca da matéria, e o STJ, recentemente, tem se pronunciado no sentido de que os dispositivos da LEF não podem prevalecer em face do CTN, conforme se pode ver dos precedentes acerca da interrupção da prescrição pela citação, em nota ao art. 174, parágrafo único, inciso I, do CTN” (in Direito Tributário, Editora Livraria do Advogado, 10ª. Ed., pág. 94).

Como dito acima, esse é o entendimento que prevalece no STF, *ex vi* do aresto a seguir transcrito:

“A questão da prescrição e da decadência, entretanto, parece-me pacificada. É que tais institutos são próprios de lei complementar de normas gerais (art. 146, III, b). Quer dizer, os prazos de decadência e de prescrição inscritos na lei complementar de normas gerais (CTN) são aplicáveis, agora, por expressa previsão constitucional, às contribuições parafiscais” (Plenário, RE 148754-2/RJ, excerto do voto do Min. Carlos Velloso).

Ademais, a Súmula Vinculante nº 08, através da qual cristalizou-se o entendimento de que são inconstitucionais os arts. 5º, do Decreto-Lei 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 19.08.2009, 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 inconstitucional, 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 sobrestar o julgamento do processo administrativo até que ocorra a revogação ou modificação de lei ou ato normativo considerado ilegal? Para que sobrestar se não fosse para ser aplicado ao processo já em curso? É exatamente esse o caso.

O Tribunal Pleno do STF em caso semelhante se posicionou no sentido da possibilidade de aplicação retroativa de norma nova que venha a ser anulada pelo próprio poder legislativo, quando não fira direito adquirido, ato jurídico perfeito ou coisa julgada, e é este o caso, senão vejamos:

REVOGAÇÃO OU ANULAÇÃO PELO PRÓPRIO PODER LEGISLATIVO DE LEI MANIFESTANTE INCONSTITUCIONAL E VIOLADORA DA ORDEM JURÍDICA. O LEGISLATIVO AO INVALIDAR ATO VICIOSO POR ELA PRÓPRIO EDITADO, NÃO INTERFERE COM A PRERROGATIVA ASSEGURADA AO JUDICIÁRIO DE ANULAR OU DECRETAR A INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI OU ATO DO PODER PÚBLICO. SERVIDOR PÚBLICO. REGIME ESTATUTÁRIO. A LEI QUE REGULA, MODIFICA OU EXTINGUE SITUAÇÕES ANTERIORMENTE DESFRUTADAS POR SERVIDORES PÚBLICOS, APLICA-SE RETROATIVAMENTE, DESDE QUE NÃO FIRA O DIREITO ADQUIRIDO, O ATO JURÍDICO PERFEITO OU A COISA JULGADA. (STF - RMS: 7288 CE, Relator: HENRIQUE D'AVILA - CONVOCADO, Data de Julgamento: 31/12/1969, TRIBUNAL PLENO)

Seguindo essa mesma lógica já se posicionou a 1ª Câmara de Julgamento desse CONSEF, no Acórdão nº 0292-11/15 em julgamento ocorrido em 14/10/15.

Ademais, essa mesma CJF de forma unânime, também acolheu essa tese no Acórdão CJF 0037-12/16:

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO CJF Nº 0037-12/16**

EMENTA: ICMS. 1. FALTA DE RECOLHIMENTO. OPERAÇÕES NÃO ESCRITURADAS NOS LIVROS FISCAIS PRÓPRIOS. 2. ARQUIVO MAGNÉTICO. ENTREGA FORA DO PRAZO PREVISTO NA LEGISLAÇÃO. 3. CARTÕES DE CRÉDITO E DE DÉBITO. VENDAS DE MERCADORIAS COM PAGAMENTOS ATRAVÉS DE CARTÕES DE CRÉDITO E DE DÉBITO. COTEJO DAS OPERAÇÕES DECLARADAS COM OS VALORES INFORMADOS PELAS ADMINISTRADORAS DOS CARTÕES. LEVANTAMENTO DA DIFERENÇA. OMISSÃO DE OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. Na análise sistemática do RPAF, verifica-se que o próprio art. 168 assegura a aplicação imediata da legislação, conforme STF que em caso semelhante se posiciona no sentido da possibilidade de aplicação retroativa de norma nova que venha a ser anulada pelo próprio poder legislativo, quando não fere direito adquirido. Seguindo posicionamento da 1ª CJF desse CONSEF, através de Decisão proferida em julgamento ocorrido em 14/10/15. Acolhe a preliminar de decadência suscitada, que fulmina integralmente a infração 1 e parcialmente as infrações 2 e 3. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

Ademais, recentemente em julgamento ocorrido no dia 20.10.2016 esta mesma CJF também acolheu a tese de decadência no julgamento do Recurso Voluntário interposto no Auto de Infração nº 147074.0009/13-5.

Assim, voto pelo acolhimento da Preliminar de Decadência suscitada pelo Recorrente, que fulmina parcialmente o lançamento exigido.

Passo a analisar os demais argumentos recursais.

O recorrente reitera em sede recursal sua alegação de que o Auto de Infração seria nulo, pois, no mesmo, não constaria a descrição idônea da conduta praticada pelo oro recorrente, de forma que as informações constantes no lançamento seriam insuficientes para permitir o exato conhecimento da imputação, ou seja, não apontaria, de forma precisa, qual seria o motivo o crédito utilizado pelo Recorrente deveria ser subtraído à base de cálculo do benefício fiscal do DESENVOLVE.

Entendo não assistir razão ao Recorrente. Após analisar o presente PAF verifico que a descrição dos fatos e sua capitulação legal, inclusive as multas aplicadas, são condizentes com os fatos e com o direito aplicável. Foram indicados os fatos que ensejaram o ato e os preceitos jurídicos que autorizaram a sua prática, na medida em que descreve o autuante detalhadamente o recolhimento a menos efetuado pelo sujeito passivo, bem como a não apropriação dos créditos do ativo imobilizado para apuração do benefício do DESENVOLVE, que resultaram em tal recolhimento a menor.

O Recorrente compreendeu as imputações e delas se defendeu e continua defendendo, exercendo a ampla defesa e o contraditório.

Assim, rejeito as preliminares de nulidade arguidas.

No mérito, alegou que teria calculado o benefício fiscal de acordo com a legislação de regência, particularmente, com base no Termo de Regime Especial firmado com o Estado da Bahia, o qual estabelecerá que a base de cálculo do benefício deve ser a parcela devida ao Estado produtor, equivalente a 40% do total devido na importação de trigo em grãos, de forma que seria irrelevante o que o Recorrente faria ou não com os créditos advindos das entradas para o ativo fixo. Sendo assim, afirmou não haver qualquer norma jurídica que ampare o entendimento firmado pelo autuante e corroborado em primeiro grau.

Por sua vez, autuante e a JJF entenderam que:

“Neste caso específico, o próprio contribuinte utiliza o mecanismo da não-cumulatividade seletivamente, quando faz a dedução do crédito de ICMS destacado nas Notas Fiscais de aquisições de Trigo Nacional do montante do débito de ICMS no mês, conforme indicamos no texto do Auto de Infração e de acordo com o observado nas suas planilhas de apuração anexas (pags. 26 a 96).

Os textos regulamentares indicados (RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 6284/97, Art. 506-A, parágrafo 4º, inciso II e pelo RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 13.780/12, Art. 373 parágrafo 5º, inciso II) são também explícitos a este respeito, estabelecendo que “Na apuração do ICMS referente à antecipação tributária, o contribuinte industrial moageiro, relativamente a essa atividade, somente poderá utilizar: I – os créditos fiscais decorrentes dos recebimentos ou aquisições de trigo em grão, farinha de trigo ou de mistura de farinha de trigo, oriundos de outra unidade da Federação; II – os créditos fiscais decorrentes da aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado...”

Assim, sustenta que não há motivo para que prospere a alegação do contribuinte de que teve o seu direito de defesa cerceado em função do Auto de Infração supostamente não “descrever suficientemente a infração” por ele cometida.

Destarte, o sujeito passivo, conforme suas planilhas às fls. 26 a 98, ao apurar a base de cálculo do ICMS e correspondente base de cálculo para o benefício do DESENVOLVE, deduz, apenas, os créditos de ICMS destacados nas Notas Fiscais de aquisições de Trigo Nacional do montante do débito de ICMS no mês, atendendo ao que dispõe no inciso I, § 5º do art. 373 do RICMS/2012, sem contudo deduzir os créditos relativos ao ativo imobilizado previstos no inciso II do mesmo dispositivo regulamentar.”

Discordo em parte do fundamento adotado pelo agente autuante e pela JJF. Isto porque, de fato, como aduzido pelo Recorrente o art. 373 §5º não é explícito ao obrigar o aproveitamento do crédito relativo ao CIAP, senão vejamos o que dispõe o referido artigo:

Na apuração do ICMS referente à antecipação tributária, o contribuinte industrial moageiro, relativamente a essa atividade, somente poderá utilizar:

I – os créditos fiscais decorrentes dos recebimentos ou aquisições de trigo em grão, farinha de trigo ou de mistura de farinha de trigo, oriundos de outra unidade da Federação;

II – os créditos fiscais decorrentes da aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado.

Da análise do referido texto legal entendo que não existe uma obrigação do aproveitamento dos créditos como faz entender o autuante. A utilização do crédito é um direito, não uma obrigação. Assim, poderia o contribuinte utilizar os créditos indicados no inciso I e não utilizar os créditos do CIAP, ou vice e versa.

Ademais, o fato de o contribuinte aproveitar créditos indicados em um dos incisos não o obriga a aproveitar outro caso existente.

Entretanto, sendo um direito subjetivo e sendo a apuração do ICMS única, não poderia o contribuinte optar ou escolher momento diverso para o aproveitamento.

A apuração leva em consideração débitos e créditos do respectivo período. O contribuinte pode optar por não utilizar algum crédito na sua apuração, mas se for utilizá-lo ou escriturá-lo, tem que usá-lo no momento efetivo da apuração, por se tratar de um conta corrente financeiro e sob pena de se chegar a resultado de apuração de imposto diverso.

No caso concreto o contribuinte na apuração do ICMS antecipação tributária a pagar, utilizou-se do crédito indicado no inc. I do §5º do art. 373 do RICMS para apurar o saldo devedor do ICMS para, depois de incentivá-lo com base no seu benefício do DESENVOLVE, deduzir da parcela não incentivada o seu crédito do CIAP, ou seja, utilizou o crédito decorrente da aquisição de ativo imobilizado *após* a apuração do imposto a pagar.

Com tal estratégia o contribuinte acaba inflando o saldo devedor para, depois de incentivá-lo deduzir o seu crédito do CIAP, aumentando, desta forma, o valor incentivado ou dilatado, e reduzindo o valor a recolher da parcela não dilatada.

Como já anteriormente defendido por este Relator, entendo, diferentemente do autuante e da JJF, que poderia sim o contribuinte deixar de utilizar o crédito do CIAP a que tem direito, entretanto, ao assim fazer não poderia usar o crédito em momento posterior ao da apuração do imposto a pagar.

Assim, não assiste razão ao Recorrente.

Quanto aos demais argumentos, sigo o entendimento da JJF. Isto porque o benefício do recorrente decorre do DESENVOLVE e a infração contra ele imputada foi punida com a multa legalmente prevista.

Desta forma, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário para acolher a preliminar de decadência parcial do crédito e, quanto aos fatos geradores ocorridos a partir de 19.08.2009 que deve ser mantido o lançamento.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269136.0003/14-4**, lavrado contra **M. DIAS BRANCO S.A. - INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS (GRANDE MOINHO ARATU)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$2.592.884,37**, acrescido da multa 60%, prevista no art. 42, II, "e", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 23 de novembro de 2016.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - PRESIDENTE

DANIEL RIBEIRO SILVA – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS