

PROCESSO - A. I. Nº 269136.0005/15-5
RECORRENTE - J MACEDO S/A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0133-04/16
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET 20/01/2017

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0304-11/16

EMENTA: ICMS. DESENVOLVE. RECOLHIMENTO A MENOS. ERRO NA DETERMINAÇÃO DO VALOR DILATADO. RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOS. Infração parcialmente caracterizada. Acolhido o pedido de decadência. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão da 4ª Junta de Julgamento Fiscal, concretizada no Acórdão JJF Nº 0133-04/16, a qual, unanimemente, julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 28/12/2015, para cobrar ICMS, no valor total de R\$406.126,60, em razão da seguinte irregularidade:

INFRAÇÃO 01. Reter e recolher a menos ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado.

Constou, ainda, que “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. O cálculo do ICMS por antecipação foi apurado nos termos do Protocolo 46/00 e do disposto nos Art. 506-A, parágrafo 2º, inciso I do RICMS aprovado pelo Decreto nº 6284/97 e Art. 373, parag. 3º, inciso I do RICMS aprovado pelo Dec. 13.780/12. O contribuinte tem incentivo do Programa Desenvolve, classe 1, com parcela incentivada correspondente a 90% do valor do ICMS normal devido. As planilhas desta fiscalização contendo os demonstrativos relativos ao cálculo do imposto e as planilhas usadas pela contribuinte encontram-se no Anexo I”.

O autuado apresentou impugnação tempestiva (fls. 31 a 45) e o autuante prestou a informação fiscal de praxe às fls. 151 a 154.

No conduto do Acórdão JJF Nº 0133-04/15, o Auto de Infração foi julgado Procedente, tendo o voto do Relator se consubstanciado na seguinte literalidade:

“O presente Auto de Infração foi lavrado para exigir o ICMS sob a acusação de que 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’.

Inicialmente, rejeito o pedido de realização de ‘perícia’ formulado pelo autuado, pois entendo que os elementos constantes dos autos são suficientes à formação do convencimento deste órgão de julgamento administrativo (acorde o artigo 147, inciso I, letra ‘a’, do RPAF/99).

O sujeito passivo requereu, ainda, a declaração de decadência de todos os fatos geradores ocorridos em período anterior a dezembro de 2010, com base no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, tendo em vista que o ICMS é um tributo cujo lançamento é realizado por homologação.

A esse respeito adoto o posicionamento do Conselheiro Paulo Danilo Reis Lopes externado no Acórdão CJF nº 0107-12/15, prevalente neste CONSEF, conforme reproduzido a seguir:

‘Não se vislumbra o fenômeno da fruição do prazo decadencial, diante da regra disposta no inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional – CTN, o qual estabelece o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador como termo ‘a quo’, determinação esta refletida no art. 107-A do Código Tributário da Bahia – COTEB – Lei nº 3.956/1981, abaixo transcrito, in verbis, dispositivo cuja eficácia não pode ser negada por este órgão (art. 167, III, RPAF/1999).

‘Art. 107-A. O direito de a fazenda pública constituir o crédito tributário extingue-se no prazo de 5 anos, contado: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido

efetuado; II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado. Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento'.

Relativamente à revogação do sobredito artigo do COTEB, ocorrida em novembro de 2014, por intermédio da Lei 13.199, de 28/11/2014, cabe esclarecer que o instituto em tela (decadência) é de direito material, porquanto extingue o direito em si. Assim, não pode ter aplicação retroativa a atos jurídicos perfeitos e acabados, entre os quais se incluem os fatos geradores do ICMS praticados anteriormente à vigência da Lei 13.199/2014, sob pena de violação da garantia instituída no artigo 5º inciso XXXVI da Constituição Federal de 1988 (à época das ocorrências, encontrava-se em vigor o art. 107-A do COTEB, apenas revogado, como dito, em novembro de 2014).

'XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada'.

Por exemplo, em matéria previdenciária, a Lei Federal 9.728/1997 instituiu prazo decadencial em desfavor dos requerentes de revisão de renda mensal de benefício. Veja-se o que têm decidido os tribunais pátrios acerca do assunto.

PROCESSUAL E PREVIDENCIÁRIO. RECURSO ESPECIAL. DISSÍDIO NÃO CARACTERIZADO. REVISÃO DE BENEFÍCIO. PRAZO DECADENCIAL. ARTIGO 103 DA LEI 8.213/91, COM A REDAÇÃO DA MP 1.523/97 CONVERTIDA NA LEI 9.528/97 E ALTERADO PELA LEI 9.711/98. I - Desmerece conhecimento o Recurso especial, quanto à alínea 'c' do permissivo constitucional, visto que os acórdãos paradigmas se referem aos efeitos de lei processual, enquanto o instituto da decadência se insere no campo do direito material. II - O prazo decadencial do direito à revisão de ato de concessão de benefício previdenciário, instituído pela MP 1.523/97, convertida na Lei 9.528/97 e alterado pela Lei 9.711/98, não alcança os benefícios concedidos antes de 27.06.97, data da nona edição da MP 1.523/97. III - Recurso conhecido em parte e, nessa desprovido (Superior Tribunal de Justiça - Recurso Especial nº 254.186/PR, 5ª Turma, Relator o Ministro GILSON DIPP, publicado no DJU de 27/8/2001).

RECURSO ESPECIAL. PREVIDENCIÁRIO. BENEFÍCIO. REVISÃO DA RENDA MENSAL INICIAL. PRAZO DECADENCIAL. ARTIGO 103 DA LEI Nº. 8.213/91, COM A REDAÇÃO DA MP Nº 1.523/97, CONVERTIDA NA LEI Nº. 9.728/97. APLICAÇÃO ÀS RELAÇÕES JURÍDICAS CONSTITUÍDAS SOB A VIGÊNCIA DA NOVA LEI. 1. O prazo de 'decadência para revisão da renda mensal inicial do benefício previdenciário, estabelecido pela Medida Provisória nº. 1.523/97, convertida na Lei nº. 9.528/97, que alterou o artigo 103 da Lei nº. 8.213/91, somente pode atingir as relações jurídicas constituídas a partir de sua vigência, vez que a norma não é expressamente retroativa e trata de instituto de direito material. 2. Precedentes. 3. Recurso especial não conhecido (Superior Tribunal de Justiça - Recurso Especial 479964/RN; 6ª Turma, Relator o Ministro PAULO GALLOTTI, publicado no DJU de 10/11/2003).

Assinale-se que a PGE/PROFIS, nos autos do processo 207101.0002/14-6, exarou Parecer com entendimento correspondente ao acima exposto, através do qual restou dito que, em razão de a Lei 13.199/2014 conter norma jurídica não procedimental, os seus efeitos não podem retroagir.

Rejeitada a prejudicial de decadência'.

Em consequência, fica rejeitada a alegação de decadência.

O sujeito passivo pediu a nulidade do lançamento, sob o argumento de que foi baseado em montantes que não refletem a contabilidade da empresa, haja vista que 'inexplicavelmente, foi refeita a apuração com base em valores que não condizem com a real apuração do autuado, desconhecendo-se a origem das informações utilizadas pelo fiscal'.

Todavia, trata-se de argumento que se coaduna com o mérito da autuação, a ser analisado no momento próprio.

No mérito, o autuado centrou a sua argumentação em três elementos:

Primeiro argumento defensivo - disse que utilizou o benefício do Desenvolve em montantes inferiores aos considerados pelo Fisco, haja vista que 'inexplicavelmente, foi refeita a apuração com base em valores que não condizem com a real apuração do autuado, desconhecendo-se a origem das informações utilizadas pelo fiscal'.

Para corroborar suas assertivas, exemplificou com os dados referentes ao mês de janeiro de 2010, afirmando que:

- 1. o 'total de entradas de trigo' (Item 1) utilizado pelo autuante foi de R\$15.099.184,75, entretanto, o valor correto seria de R\$14.839.431,71 (doc. 04 – apuração mensal);*
- 2. seu direito ao benefício do Desenvolve fez o montante de R\$1.605.172,43, bem inferior ao valor de R\$1.704.104,13 que foi considerado pelo fisco.*

Já o preposto fiscal assegurou que todos os valores usados no demonstrativo que elaborou (fl. 10, campo 3 – tabela superior) ‘correspondem àqueles efetivamente registrados nas planilhas utilizadas pela empresa mensalmente para apuração do ICMS referente às operações com entradas de Trigo, conforme páginas 11 a 24 - todas as planilhas estão em papel timbrado da empresa’.

Examinando os autos (fls. 10 a 24), verifico que descabe razão ao contribuinte, considerando que as importâncias inseridas pelo autuante em sua planilha de fl. 11 correspondem exatamente àquelas constantes nos documentos fornecidos em papel timbrado pela própria empresa.

Segundo argumento defensivo – afirmou que há impossibilidade de utilização dos valores das despesas complementares de carga e descarga, manuseio e armazenagem do trigo com base no regime de competência, uma vez que, às vezes, recebe as faturas em meses posteriores à data de emissão da nota fiscal de importação; e, ademais, que não está obrigado pelo Protocolo ICMS 46/00 a proceder da forma exigida pela fiscalização.

Inicialmente, saliento que o contribuinte está inscrito no cadastro de contribuintes do Estado da Bahia para atuar, nas atividades principal e secundária respectivas, de ‘moagem de trigo e fabricação de derivados’ e ‘fabricação de massas alimentícias’, na condição, portanto, de indústria, e não de atacadista como informado na peça impugnatória.

No exercício de suas atividades, o autuado realiza importações de trigo e farinha de trigo, estando obrigado a cumprir as determinações do Protocolo ICMS 46/00, firmado entre os Estados das Regiões Norte e Nordeste.

O referido Protocolo ICMS 46/00 estabelece, em sua Cláusula primeira, a padronização dos procedimentos de cobrança do imposto estadual ‘referente às operações com trigo em grão, farinha de trigo e mistura de farinha de trigo, tendo como base a importação do mencionado cereal, da farinha de trigo ou o ingresso das mencionadas mercadorias em seus territórios, alcançando esta cobrança as etapas das operações subseqüentes, até a saída dos produtos elaborados pelos estabelecimentos industriais de panificação, massas alimentícias, biscoitos e bolachas derivados da farinha de trigo’.

Na Cláusula segunda, o Protocolo atribui ‘ao importador, ao adquirente ou ao destinatário a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS devido pelas entradas e pelas saídas subseqüentes, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, na entrada no estado, real ou simbólica’, de: (i) trigo em grão, farinha de trigo e mistura de farinha de trigo, com origem do exterior ou de estados não signatários deste Protocolo; (ii) trigo em grão, adquirido diretamente junto a produtor localizado em estado signatário do Protocolo.

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

E, finalmente, a Cláusula oitava do multicitado Protocolo estabelece o momento em que deve ser recolhido o ICMS, da seguinte forma:

Cláusula oitava O imposto deverá ser pago por ocasião da efetiva entrega da mercadoria importada do exterior ou por ocasião da passagem na primeira repartição fiscal de entrada no Estado, exceto quando definido de forma diversa pela legislação de cada estado.

Parágrafo único. Tratando-se de unidade moageira, o pagamento do imposto nas aquisições de trigo em grão poderá ser efetuado até o 10º (décimo) dia do segundo mês subseqüente ao da efetiva entrega da mercadoria importada do exterior ou da passagem na primeira repartição fiscal de entrada no estado, caso o contribuinte esteja adimplente com suas obrigações tributárias.

No caso concreto, como o sujeito passivo atua na condição de unidade moageira, possui até o dia 10 do segundo mês subseqüente ao da entrega da mercadoria importada em seu estabelecimento para recolher o ICMS devido na importação, prazo mais do que suficiente, em meu entendimento, para recepcionar as faturas concernentes às despesas complementares incorridas (carga e descarga, manuseio e armazenagem), não havendo que se falar em impossibilidade de cumprir o prazo previsto no acordo interestadual.

Logicamente, na eventualidade de o contribuinte não receber as notas fiscais relativas a algumas despesas complementares, será compelido a quitar o tributo apenas no valor a elas pertinente, acrescido dos consectários previstos legalmente.

Terceiro argumento defensivo – alegou que a divergência de entendimento sobre o momento de inclusão das despesas complementares provocou recolhimentos a menos de ICMS em alguns meses e recolhimentos a mais em outros períodos e, de forma conveniente, ‘o fiscal considerou no Auto de Infração apenas os meses em que, de acordo com o seu cálculo, houve recolhimento a menor de ICMS’. Por essa razão, pleiteou que se fizesse a compensação entre os montantes ‘o que findaria em crédito em favor do contribuinte’, no total de R\$102.654,52.

Examinando o demonstrativo de fl. 10, constato que, efetivamente, o preposto fiscal somente listou os meses em que houve o recolhimento a menos do ICMS em razão da divergência de cálculos entre o contribuinte e a

fiscalização.

Entretanto, mesmo que houvesse a apuração de valores recolhidos a mais, no caso em análise, não haveria possibilidade de compensação, como deseja o contribuinte, como já se manifestou este Conselho de Fazenda Estadual em outras oportunidades. Para ilustrar, transcrevo excerto do voto exarado pelo Conselheiro Relator Daniel Ribeiro Silva, em processo administrativo fiscal oriundo de Auto de Infração lavrado contra este mesmo contribuinte, embora em matéria distinta (Acórdão CJF nº 0096-12/14):

(...)

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

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

Por tudo quanto foi exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.”

Inconformado com a Decisão proferida, o contribuinte formalizou Recurso Voluntário, objetivando a reforma do Julgado (fls. 177/192).

Inicialmente, apresentou uma breve síntese dos fatos e os principais argumentos defensivos:

- a) “Todos os lançamentos anteriores a dezembro/2010 estão fulminados pela **DECADÊNCIA**, conforme art. 150, §4º do CTN;*
- b) O fisco refez a apuração da empresa utilizando valores que não refletem a real apuração e arrecadação de ICMS da empresa para o período autuado, o que enseja a **NULIDADE DA AUTUAÇÃO**;*
- c) É absolutamente **improcedente a presente autuação fiscal**, uma vez que pretende o fisco fazer com que o contribuinte se utilize do regime de competência para contabilizar despesas complementares, no entanto esse regime não é exigido legalmente.*
- d) O fiscal entendeu que a empresa teria se beneficiado de incentivo do Desenvolve em valores muito superiores aos realmente utilizados pela empresa, o que ensejará a considerável **REDUÇÃO DA AUTUAÇÃO**;*
- e) Havendo recolhimentos a maior e a menor no período fiscalizado, deve-se fazer a **COMPENSAÇÃO** entre os valores, por meio da revisão de ofício, o que findará em crédito em favor do contribuinte.”*

Em sequência, trouxe o embasamento legal para suporte ao pleito da decadência, transcrevendo o art. 150, §4º do CTN, bem como ementas de decisões do STJ.

Pediu a nulidade do lançamento, sob o argumento de que foi baseado em montantes que não refletem a contabilidade da empresa, haja vista que “*inexplicavelmente, foi refeita a apuração com base em valores que não condizem com a real apuração do autuado, desconhecendo-se a origem das informações utilizadas pelo fiscal*”.

Exemplificou com o mês de janeiro de 2010, aduzindo que o fiscal entendeu que o “*total de entradas de trigo*” (Item 1) utilizado pela empresa corresponderia a R\$15.099.184,75, no entanto, em sua apuração, a empresa utilizou apenas o valor de R\$14.839.431,71 (doc. 04 – apuração mensal), tendo concluído à época que teria direito ao benefício do Desenvolve no montante de R\$1.605.172,43, valor este bem inferior ao valor de R\$1.704.104,13, que foi considerado pelo fisco”.

Destacou que “*em verdade, o fiscal deveria ter comparado o montante que entende devido (Anexo 1 – planilha inferior) com a real apuração, com base nas entradas de trigo, complementos e créditos considerados pela empresa (doc. 04) para calcular o ICMS recolhido e o Desenvolve abatido e, a partir daí, apontar eventuais erros cometidos*”.

Entendeu que “*do modo como foi feita a autuação, restou totalmente prejudicado o cálculo de suposta “diferença a recolher”, pois baseada em critérios aleatórios e não esclarecidos nos autos, de modo que deve ser declarada integralmente NULA a presente autuação*”.

Adentrando ao mérito, aduziu que: “*c) **REDUÇÃO DA AUTUAÇÃO. Benefício do Desenvolve***

utilizado pela empresa foi inferior ao considerado pelo Fisco:

1. Ainda que ultrapassada a nulidade diante da errônea metodologia do fisco, fato é que, conforme se denota da apuração da empresa (doc. 04 da impugnação), os valores aproveitados a título de benefício de desenvolve não são todos coincidentes com os valores considerados pelo fisco.
2. Como exemplo, citou-se o mês de janeiro/2010 no tópico alhures, para o qual considerou o fisco que a empresa teria abatido o Desenvolve no montante de R\$ 1.704.104,13, quando em verdade foi abatido somente o montante de R\$ 1.605.172,43.
3. Assim, ainda que se considere viável a manutenção do presente Auto de Infração, o mesmo deverá ser revisto após a realização de **perícia** para que sejam considerados os benefícios do Desenvolve realmente aproveitados pelo recorrente, o que acarretará considerável redução do passivo em cobrança.
4. **d) Impossibilidade de utilização dos valores de despesas complementares com base no regime de competência. Faturamento posterior das despesas.**
5. Buscando otimizar a arrecadação, alguns estados do norte e nordeste brasileiro, inclusive a Bahia, firmaram o Protocolo ICMS 46/2000 instituindo um regime de substituição tributária para os produtos derivados do trigo.
6. Conforme exposto alhures, a empresa autuada é indústria que produz derivados de trigo a partir de insumos em sua maioria importados, estando, portanto, submetida ao recolhimento de ICMS nos termos do Protocolo ICMS 46/2000.
7. O Protocolo ICMS 46/2000 atribuiu ao importador, ao adquirente ou ao destinatário de trigo em grão, farinha de trigo e mistura de farinha de trigo a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS devido nas operações subsequentes.
8. Assim, todo o ICMS devido na cadeia é recolhido na entrada do trigo no Estado da Bahia, o que configura um regime tributário de carga líquida a ser aplicado sobre o valor da operação, conforme dispõe a cláusula terceira do Protocolo ICMS 46/00.
9. O Protocolo ICMS 46/2000 determinou ainda que a **base de cálculo do ICMS** nas operações com trigo será “o montante formado pelo valor total de aquisição ou recebimento da mercadoria, adicionado de todas as despesas cobradas ou debitadas ao destinatário”, colaciona-se:

Protocolo ICMS 46/2000

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

10. Assim, devem ser incluídos na base de cálculo do ICMS os valores referentes a **despesas complementares** de carga e descarga, manuseio e armazenagem do trigo importado até o ingresso deste no estabelecimento da empresa adquirente.
11. Nesse contexto, houve uma divergência de entendimentos que ocasionou a presente autuação, pois o fisco estadual considera que os valores referentes a despesas complementares devem ser contabilizados no mesmo mês em que ocorre a importação do respectivo insumo (regime de competência).
12. No entanto, além de tal entendimento não constar na letra da lei (cláusula quarta do Protocolo ICMS 46/2000, **pode ocorrer (e frequentemente ocorre) de a despesa complementar só vir a se efetivar ou ser faturada em mês posterior a importação do insumo respectivo, o que inviabiliza a utilização de regime de competência, pois já estaria finalizada a apuração do mês da importação, já podendo ter ocorrido inclusive o recolhimento de ICMS do respectivo mês.**
13. Ou seja, na prática, é IMPOSSÍVEL que o contribuinte lance as despesas complementares com base no regime de competência, motivo pelo qual o autuado se utilizava do regime de caixa, **procedendo com a contabilização das notas complementares nos meses em que as mesmas eram faturadas**, ainda que não coincidisse com o mês da importação que deu causa a despesa.”

Teceu comentário acerca da Decisão recorrida, entendendo que a mesma abordou de forma genérica o assunto do regime de competência, asseverando que: “Deste modo mostra-se absolutamente improcedente a presente autuação fiscal, uma vez que pretende o fisco fazer com que o contribuinte utilize-se do regime de competência para contabilizar despesas complementares, no entanto esse regime não é exigido legalmente, além de ser contabilmente impossível, já que diversas notas fiscais de despesas complementares são efetivadas e faturadas em meses posterior a importação que as deu causa”.

Também sustentou que a divergência de entendimento sobre o momento de inclusão das despesas complementares provocou recolhimentos a menos de ICMS em alguns meses e recolhimentos a mais em outros períodos e, de forma conveniente, “o fiscal considerou no Auto de Infração apenas os meses em que, de acordo com o seu cálculo, houve recolhimento a menor de ICMS”, juntando “planilha com metodologia de cálculo idêntica a do fiscal, concluindo-se que os meses excluídos do Auto de Infração trazem crédito de recolhimento a maior em favor do contribuinte totalmente desconsiderados pelo fisco na autuação (doc. 05)”.

Concluiu que “havendo recolhimentos a maior e a menor no período fiscalizado, deve-se fazer a COMPENSAÇÃO entre os valores, por meio de revisão de ofício, o que findaria em crédito em favor do contribuinte”, consoante o disposto no artigo 149 do Código Tributário Nacional, o artigo 93 do RICMS/97 e o artigo 309, inciso X, do RICMS/12 e transcreveu o entendimento de juristas no sentido de que “a revisão não deve ser realizada apenas em proveito do fisco, podendo e devendo ser realizada também em favor dos contribuintes, uma vez que os tributos decorrem diretamente da lei”.

Afirmou que, “caso sejam considerados todos os períodos fiscalizados e não abarcados pela decadência, resta, ao invés de imposto a pagar, CRÉDITO DE ICMS EM FAVOR DO AUTUADO, conforme se percebe da planilha contendo todos os meses fiscalizados (doc. 05 – planilha na íntegra), onde os meses contabilizados em vermelho indicam recolhimento a maior do imposto”, na qual se demonstra que “ao invés de ter débito de ICMS a pagar, a empresa tem crédito de ICMS recolhido a maior no montante de R\$ 102.654,52!”.

Também pontuou que, nos termos do artigo 145 do RPAF/99, haveria necessidade de realização de perícia fiscal, a fim de confirmar que houve divergência de valores no trabalho fiscal e ausente prejuízo ao Erário. Nesse sentido, apresentou os quesitos que pretende ver esclarecidos.

Em conclusão, requereu a declaração de decadência ou de nulidade e, *ad argumentandum*, a improcedência do Auto de Infração ou, pelo menos, a procedência parcial, com a redução do valor exigido.

A PGE/PROFIS não foi instada a se manifestar no feito.

VOTO

Consoante detalhadamente relatado, objetiva o vertente Recurso Voluntário formalizar o inconformismo do autuado em relação à Decisão da 4ª Junta de Julgamento Fiscal, a qual julgou Procedente o Auto de Infração supra identificado, sob a acusação de que 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”.

De plano, vale destacar que as razões recursais nada trazem de novo, restringindo-se a repetir as teses da peça impugnatória, nas linhas da decadência, da nulidade e da improcedência da ação fiscal.

Assim, sustentou, em preliminar, a prescrição dos lançamentos apurados no período anterior a dezembro de 2010, alegando ter sido o Auto de Infração lavrado em 28/12/2015, portanto, decorridos mais de cinco anos dos fatos geradores.

Após análise detida da procedimentalidade, considero razão assistir ao sujeito passivo no tocante aos itens 1, 2, 3 e 4 da infração 1, cuja ocorrência se deu em 31/01/2010, 28/02/2010, 31/10/2010 e 30/11/2010, respectivamente, porquanto já firmei posicionamento, em processos similares, derredor da aplicação do instituto da decadência, sendo plausível o enquadramento do caso versado no art. 150, § 4º, ao invés do art. 173, ambos do Código Tributário Nacional.

Nesse contexto, adoto como fundamento deste Voto, o objetivo e bem exposto argumento lançado em decisões do ilustre Conselheiro RODRIGO LAUANDE PIMENTEL, exemplificativamente naquele proferido através do Acórdão nº 0002-11/15, *verbis*:

“Ab initio, passo, de ofício, à análise de questão de ordem pública, quanto ao reconhecimento da decadência

do direito de constituição do crédito tributário em relação ao presente PAF.

Compulsando os autos, pondera-se quanto a ocorrência da decadência do direito do Fisco de constituição do crédito tributário conforme o art. 150, §4º do CTN, pois, segundo relata, os fatos geradores ocorreram em 2008 e a autuação foi lançada somente em 30.09.2013, ou seja, cinco anos após parte dos fatos geradores.

Por seu turno, para decidir sobre essa questão, é necessário fazer uma reflexão sobre a edição da Súmula Vinculante nº 08 e o Parecer exarado pelo ilustre Procurador Geral do Estado da Bahia, em decorrência da diligência suscitada pelas Câmaras deste CONSEF.

Pois bem, 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’.

Primeiramente ressalto que a redação dada ao verbete sumular não ajuda o intérprete a reconhecer o extraordinário alcance e dimensão dessa nova norma jurídica inserida no sistema legal brasileiro. A princípio, a referida manifestação do STF unicamente expurga do ordenamento jurídico, por vício de inconstitucionalidade, os citados artigos de matéria previdenciária. Entretanto, somente após uma leitura atenta e diante de uma reflexão profunda dos fundamentos que levaram a edição desta posição jurisprudencial importante, é que podemos entender como todo o sistema tributário nacional foi alterado de forma indelével.

Após uma análise mais apurada dos seus fundamentos, entendo que a verdadeira questão de fundo neste posicionamento do Supremo Tribunal Federal é o estabelecimento da competência legislativa e o tipo de norma legal adequada para prever a aplicação dos institutos da decadência e prescrição. Da leitura dos votos dos Recursos Extraordinários que embasaram o entendimento Sumular Vinculante nº 8 (RE’s 556664-1, 560626-1, 559943-4, dentre outros), fica constatado com plena nitidez que o STF conclui que a prescrição e a decadência só podem ser disciplinadas por Lei Complementar de âmbito nacional, vez que são institutos gerais do direito tributário.

A ementa do Recurso Extraordinário nº 556.664/RS é lapidar e resume toda a essência da debatida Súmula, por isso, vale transcrevê-la, in litteris:

‘EMENTA: PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. MATÉRIAS RESERVADAS A LEI COMPLEMENTAR. DISCIPLINA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. INCONSTITUCIONALIDADE DOS ARTS. 45 E 46 DA LEI 8.212/91 E DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 5º DO DECRETO-LEI 1.569/77. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. I. PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR. As normas relativas à prescrição e à decadência tributárias têm natureza de normas gerais de direito tributário, cuja disciplina é reservada a lei complementar, tanto sob a Constituição pretérita (art. 18, § 1º, da CF de 1967/69) quanto sob a Constituição atual (art. 146, b, III, da CF de 1988). Interpretação que preserva a força normativa da Constituição, que prevê disciplina homogênea, em âmbito nacional, da prescrição, decadência, obrigação e crédito tributários. Permitir regulação distinta sobre esses temas, pelos diversos entes da federação, implicaria prejuízo à vedação de tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente e à segurança jurídica. II. DISCIPLINA PREVISTA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. O Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966), promulgado como lei ordinária e recebido como lei complementar pelas Constituições de 1967/69 e 1988, disciplina a prescrição e a decadência tributárias. III. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES. As contribuições, inclusive as previdenciárias, têm natureza tributária e se submetem ao regime jurídico-tributário previsto na Constituição. Interpretação do art. 149 da CF de 1988. Precedentes. IV. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. Inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição de 1988, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei 1.569/77, em face do § 1º do art. 18 da Constituição de 1967/69. V. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO. SEGURANÇA JURÍDICA. São legítimos os recolhimentos efetuados nos prazos previstos nos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91 e não impugnados antes da data de conclusão deste julgamento. (RE 556664 / RS-RIO GRANDE DO SUL / RECURSO EXTRAORDINÁRIO / Relator(a): Min. GILMAR MENDES / Julgamento: 12/06/2008 / Órgão Julgador: Tribunal Pleno)’ (grifo nosso)

Diante deste inequívoco pronunciamento, está claro que, em nome da equidade e da segurança jurídica, a determinação do Supremo Tribunal Federal, via Súmula Vinculante nº 8, é no sentido de que **SOMENTE O CTN PODE PREVER PRAZOS PRESCRICIONAIS E DECADENCIAIS EM TORNO DE MATÉRIA TRIBUTÁRIA**, e, deste modo, não poderia o COTEB versar sobre esses assuntos, por se tratar de matérias reservadas a Lei Complementar, segundo mandamento constitucional e interpretação do Supremo.

Na inteligência dessa jurisprudência vinculante, permitir regulação distinta por parte de cada ente da federação, implicaria um verdadeiro ataque aos princípios da isonomia e da segurança jurídica. Portanto, se

faz necessária que a regulação desses temas tributários tenha âmbito nacional, sob a égide de uma única norma, o CTN.

Deste modo, tecidas as considerações acerca dos reflexos advindos da Decisão do STF, entendo que a aplicação do COTEB para fins de estabelecimento do início da contagem do prazo decadencial não se coaduna com o quanto disposto na própria Constituição Federal e no quanto estabelecido nos fundamentos da Súmula Vinculante nº 8 do STF.

Por seu turno, também devemos analisar a ressalva do início do §4º do art. 150, de que supostamente instituiria uma permissão legal para fixação de prazo diverso de decadência em outra lei.

A meu ver, para solucionar essa celeuma, devemos fazer uma interpretação jurídica com referência a dois aspectos relevantes na análise desta questão: a) a de que o CTN é anterior à promulgação da Constituição Federal de 1988, ou seja, aquele Código deve se adequar aos mandamentos constitucionais e, b) a de que o entendimento esposado pelo STF, com a edição desta Súmula Vinculante, não permite o regramento de institutos gerais de direito tributário por outras normas, a não ser a Lei Complementar prevista na própria Constituição Federal, afastando automaticamente a ressalva disposta no texto original do Código Tributário, parte, que eu entendo, não fora recepcionada pela Carta Magna.

Em outras palavras, não podemos nos ater a uma interpretação literal do disposto no §4º e conceder uma permissão aos legisladores infraconstitucionais, pois, tal atitude está em flagrante desacordo com a exegese do texto da Carta Magna e a interpretação do STF quando da expedição deste juízo Sumular. Caso contrário, não poderíamos falar em preservação da equidade e da segurança jurídica, princípios centrais e sustentadores da Decisão vinculante do Tribunal Superior.

Ora, como a Súmula Vinculante declarou a inconstitucionalidade dos artigos de uma lei de natureza tributária, no caso, os art. 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, que tinham como fundamento de existência legal o mesmo mandamento do art. 150, §4º, primeira parte do CTN, então, mutatis mutandis, verificada a inconstitucionalidade dos referidos artigos por falta de competência material, fica afastada a aplicação da mesma permissão legal do §4º para as outras normas de natureza tributária de todos os entes da federação, instituidora de qualquer tributo. Isso nada mais é do que uma consequência lógica/jurídica inegável e inexorável, com aplicação e abrangência em relação à lei criadora de qualquer tributo, seja a lei do ICMS, ISS, IPI, etc.

Dessa forma, salta aos olhos que para o STF não cabe a nenhuma norma, de nenhum ente federativo, instituidora de qualquer tributo, regulamentar os institutos gerais de direito tributário, reservados pela Constituição Federal ao alvitre exclusivo de Lei Complementar, de âmbito nacional.

Porém, antes de fechar o raciocínio sobre a SV. 08, é necessário fazer breves comentários em relação à Resposta da Consulta sobre o Procedimento de Uniformização de Orientação Jurídica, elaborada pela PGE/PROFIS, de lavra do Procurador Geral do Estado da Bahia. Quadra apontar que, infelizmente, a Resposta concedida não aborda de maneira abalizada a questão principal para a solução dessa lide. Vejo que a d. PGE não fundamenta a sua posição quanto à possibilidade da aplicação ou não do COTEB, levando-se em conta o posicionamento do STF, mas tão somente expõe uma negativa de reabertura de debate, mantendo um posicionamento antigo, sob a égide de outras luzes que não mais existem. Em outras palavras, entendo que não houve o aprofundamento e a reflexão necessários que cabem no trato da questão da decadência e da prescrição, assuntos modificados após o pronunciamento do STF.

Em que pese o zelo sempre expedido por este órgão nos debates da matéria, devido à importância da questão em si, com consequências tributárias, administrativas e políticas práticas para o Povo e o Estado da Bahia, sinto que a falta de um posicionamento fundamentado, inequívoco e suficientemente claro deixou de trazer a necessária segurança jurídica para os administrados e para os contribuintes deste Estado. Ademais, a Resposta prestada pela PGE formalmente responde à Diligência solicitada por esta 2ª Câmara de Julgamento, mas não esclarece em nenhum aspecto, o posicionamento a ser seguido nas situações iguais esta, vivida nos autos.

Dest'arte, apreendo que a única manifestação valiosa da Resposta, exarada pelo então Procurador Geral do Estado, o Srº Rui Moraes Cruz, é a indicação da necessidade de alteração do Código Tributário do Estado da Bahia (COTEB) para afastar divergências entre este e o Código Tributário Nacional. Pela importância dessa sugestão, transcrevo tal passagem:

‘Não obstante, tendo em vista o conteúdo das discussões sobre a matéria em comento, acolho a sugestão manifestada pela i. Procuradora Chefe em exercício no despacho de fls. 187/188, 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 prazo estabelecidos entra a legislação estadual e as normas gerais constantes do CTN.’

Ora, se há necessidade de alteração, é sinal de que tal norma não é adequada para a solução e regulação das situações jurídicas tributárias realizadas dentro do Estado da Bahia! Salvo melhor juízo, a sugestão proposta parece indicar, com grande clareza e veemência, a necessidade de alinhamento da legislação estadual com o CTN, o que reforça a tese de que o prazo decadencial deve ser aquele estabelecido pelo Código Tributário

Nacional, lei de âmbito nacional, consoante inteligência da Súmula Vinculante nº 08.

Nesse contexto, devo lembrar que uma Súmula Vinculante tem poder impositivo, tudo em razão do seu caráter e efeito vinculante 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, uma vez que as questões gerais de matéria tributária só podem ser dispostas em lei específica, ditada pela Constituição Federal.

Por fim, com a patente alteração de paradigma ocorrida, tenho como certa a assertiva de que não podemos mais seguir a ‘antiga’ jurisprudência desse Conselho, que abraçava entendimento diferente sobre a possibilidade do regramento da decadência e da prescrição. E agora, após a edição da Súmula em debate, com a legislação sob novo enfoque, devemos repensar nosso entendimento para adequá-lo à nova realidade jurídica, imposta pelo STF, mas de forma alguma aplicá-la como anteriormente se fazia (com base no COTEB ao invés do CTN), como opinou a PGE/PROFIS, sob pena de prejudicar o próprio erário estadual, ante a flagrante inconstitucionalidade do regramento estadual e de se afastar do princípio da eficiência (art. 37, caput da CF), pois, nos tempos atuais, em plena era digital, 5 anos é tempo mais que suficiente para que o Fisco lance ou perquiria qualquer soma a título de tributo.

Tecidas as considerações acerca da impossibilidade da aplicação do COTEB na regulação de matérias gerais de direito tributário, por não ser a norma prevista na CF/88, resta saber quando devemos aplicar o regramento do CTN no ICMS.

Como sabido, o Código Tributário tem dois artigos dispendo sobre a decadência: o art. 150, §4º, para lançamento por homologação, e; o art. 173, I, para lançamentos de ofício. Consequentemente, para sabermos qual regramento deve ser usado, temos que definir de maneira segura, quando estamos diante de um lançamento por homologação e quando estamos diante de um lançamento de ofício.

Primeiramente, vale transcrever os artigos 150, §4º e 173, I do CTN:

‘Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse 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’.

Depois, devemos observar as normas e o entendimento jurisprudencial dominante do STJ para definir quando é caso de lançamento por homologação e de ofício. Nessa esteira, o COTEB, numa reprodução do artigo 150, do CTN, assim entende o que seria o lançamento por homologação, consoante o teor do seu art. 107-B:

‘Art. 107-B. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.’

Sobre a diferenciação dos lançamentos, o STJ já pacificou seu entendimento no sentido de que lançamentos por homologação seriam aqueles que os sujeitos passivos têm o dever de antecipar o pagamento do ICMS sem que haja prévio exame por parte da autoridade administrativa, sendo aplicável, nestes casos, o quanto disposto no art. 150, §4º do CTN, ou seja, a regra da decadência após 5 anos da ocorrência do fato gerador.

Podemos trazer à baila, a Decisão do Agravo Regimental no Recurso Especial 117291 do Rio Grande do Sul, de relatoria do Ministro Benedito Gonçalves, que muito bem expõe o entendimento consolidado do STJ:

‘EMENTA - PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOR. DECADÊNCIA. APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CTN. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. ART. 20, § 4º, E 21, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC.

I. Agravo regimental no Recurso especial em que se discute o prazo para a constituição de crédito tributário remanescente de ICMS, no caso em que ocorre o pagamento a menor do tributo.

2. Nos tributos cujos sujeitos passivos têm o dever de antecipar o pagamento sem que haja prévio exame da autoridade administrativa, caso se apure saldo remanescente, a Fazenda deverá constituir-lo no prazo de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, sob pena de ocorrer a extinção definitiva do crédito, nos termos do parágrafo 4º do art. 150 do CTN. Precedentes: AgRg no REsp 1.152.747/MG, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 22/2/2011; AgRg no REsp 1.192.933/MG, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 11/2/2011; AgRg no REsp 1.182.862/RS, Rel. Ministro Hamilton Carvalhido, Primeira Turma, DJe 2/2/2011.

3. Ademais, a Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 973.733/SC, realizado nos termos do art. 543-C e sob a relatoria do Ministro Luiz Fux, sedimentou o entendimento de que o art. 173, I, do CTN se aplica aos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou, quando, a despeito da previsão legal, não há o pagamento, salvo nos casos de dolo, fraude ou simulação.

4. Honorários advocatícios fixados em 0,5% sobre o valor atualizado da causa, nos termos do art. 20, § 4º e 21, § 1º, do CPC.

5. Agravo regimental não provido.

(AgRg no REsp 1172391 / RS / AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL 2009/0249482-0 / Relator(a) Ministro BENEDITO GONÇALVES (1142) / Órgão Julgador T1 - PRIMEIRA TURMA Data do Julgamento: 04/08/2011 / Data da Publicação/Fonte DJe 10/08/2011)'.
 11

Entretanto, mesmo a despeito do entendimento consagrado do STJ de que qualquer pagamento efetuado a título de tributo já afirmaria a natureza jurídica do lançamento para a espécie por homologação, vislumbro, com a devida vênia, que tal definição é extramente fluida, sem delinear a necessária segurança jurídica que a situação impõe.

Pois bem, deixar a configuração do lançamento tributário ao alvitre do contribuinte não é a melhor resposta diante do ordenamento jurídico. Trilhando o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, o sujeito ativo poderia ‘ganhar’ um ano a menos de decadência com o pagamento de apenas 0,01 (hum centavo)! Trata-se de uma situação teratológica, que não se coaduna com os princípios constitucionais da legalidade e da segurança jurídica. Desse modo, percebo que a caracterização deve advir da lei, caso a caso.

No caso do ICMS, em regra, vislumbro que a sua apuração é mensal, com lançamento feito pelo próprio contribuinte e a devida homologação posterior, dos cálculos e do pagamento efetuado, pela autoridade administrativa pertinente.

Diante desse quadro legal, assegurado que: (i) a regra do ICMS é o lançamento por homologação, sendo exceção o lançamento de ofício, v.g., nos casos de lançamento por presunção do art. 4º, §4º da Lei nº 7.014/96; e (ii) entendendo que somente o CTN pode regulamentar as normas gerais de direito, por mandamento constitucional e aplicação da SV. 08 nos seus fundamentos; concluo que o prazo a ser observado nos lançamentos do ICMS por homologação é aquele previsto no art. 150, §4º do CTN, ou seja, 5 (cinco) anos após o dia de ocorrência do fato gerador.

Por tudo exposto, concluo que as ocorrências datadas antes 30/09/2008 não mais poderão ser exigidas pelo fisco da Bahia, porquanto alcançadas pela decadência, prevista no artigo 150, §4º do CTN.'

Nessa linha de entendimento, apenas em relação aos itens acima destacados, acolho a aplicação do instituto da decadência, devendo ser deduzido da infração o valor de R\$215.393,65, resultando para a imputação o valor de R\$190.732,95.

De outra parte, o recorrente suscitou a nulidade do lançamento, sob a alegação de ter sido baseado em valores que não refletiam a contabilidade da empresa, porém, no específico, razão não assiste ao sujeito passivo, pois, conforme será abordado na apreciação de mérito, todos os valores utilizados pelo autuante foram aqueles fornecidos pela própria empresa devidamente identificados nos autos.

Meritoriamente, a 4ª Junta de Julgamento Fiscal julgou Procedente a autuação, não tendo o autuado trazido qualquer fundamento novo e/ou documento hábil, capaz(es) de modificar a Decisão hostilizada para afastar a imputação imposta.

Destarte, o recorrente fixou-se nos mesmos três argumentos consignados na impugnação, todos já corretamente enfrentados, com a necessária profundidade e destacados os fundamentos legais que fundamentaram a Decisão da lide em primeira instância.

Assim, o primeiro argumento defensivo sustentou a utilização do benefício do Desenvolve em montantes inferiores aos considerados pelo Fisco, porquanto “*inexplicavelmente, foi refeita a apuração com base em valores que não condizem com a real apuração do atuado,*

desconhecendo-se a origem das informações utilizadas pelo fiscal”, trazendo como exemplo o mês de janeiro de 2010, onde o autuante considerou como total de entradas de trigo o valor de R\$15.099.184, 75, enquanto considera como correto R\$14.839.431,71, daí resultando um prejuízo para a empresa decorrente da redução no benefício do DESENVOLVE.

No julgamento recorrido, tal argumento foi rechaçado e, consultando-se aos autos, comprova-se facilmente, tanto através da Informação Fiscal fls. 151/154, quanto dos documentos que instruem o Auto de Infração (fls. 10/24), que os valores utilizados correspondem àqueles efetivamente registrados nas planilhas confeccionadas pela empresa mensalmente para apuração do ICMS referente às operações com entradas de Trigo, conforme páginas 11 a 24, valendo ressaltar que todas as planilhas estão em papel timbrado da empresa, e os valores guardam coerência com os recolhimentos do ICMS mensal do autuado.

Dessa forma, deve ser mantido o entendimento da Junta de Julgamento Fiscal.

No segundo argumento recursivo, o sujeito passivo afirmou que havia impossibilidade de utilização dos valores das despesas complementares de carga e descarga, manuseio e armazenagem do trigo com base no regime de competência, uma vez que, às vezes, recebe as faturas em meses posteriores à data de emissão da nota fiscal de importação; e, ademais, que não está obrigado pelo Protocolo ICMS 46/00 a proceder da forma exigida pela fiscalização.

De igual sorte, nenhum reparo merece o julgamento de piso, porquanto, em seu voto, a ilustre relatora analisou, pormenorizadamente, o Protocolo ICMS 46/00, destacando as cláusulas que davam suporte legal ao lançamento fiscal.

Nessa linha de entendimento, abordou, inicialmente, o objetivo do Protocolo que estabelece a padronização dos procedimentos de cobrança do imposto estadual *“referente às operações com trigo em grão, farinha de trigo e mistura de farinha de trigo, tendo como base a importação do mencionado cereal, da farinha de trigo ou o ingresso das mencionadas mercadorias em seus territórios, alcançando esta cobrança as etapas das operações subseqüentes, até a saída dos produtos elaborados pelos estabelecimentos industriais de panificação, massas alimentícias, biscoitos e bolachas derivados da farinha de trigo”*.

Trouxe, também, aos autos, as cláusulas que atribuem a responsabilidade ao importador, ao adquirente ou ao destinatário, pelo recolhimento do ICMS devido pelas entradas e pelas saídas subseqüentes, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, estabelecendo a cláusula quarta como é formada a base de cálculo do imposto, ou seja, o valor total da aquisição ou recebimento da mercadoria adicionado de todas as despesas cobradas ou debitadas ao destinatário no ingresso no estabelecimento, inclusive o valor do próprio imposto, enquanto a cláusula oitava disciplina o momento e forma em que deve ser recolhido o ICMS, que, no presente caso, como se trata de unidade moageira de trigo em grão poderá ser efetuado até o 10º (décimo) dia do segundo mês subseqüente ao da efetiva entrega da mercadoria importada ou da passagem na primeira repartição fiscal de entrada no estado.

De tal sorte, se o contribuinte não procedeu no âmbito do regramento, porquanto não aplicou, na formação da base de cálculo, as despesas realizadas em suporte às outras operações, tornando-se, por conseguinte, passível de ser autuado.

Por último, o recorrente arguiu que a divergência de entendimento sobre o momento de inclusão das despesas complementares provocou recolhimentos a menos de ICMS em alguns meses e recolhimentos a mais em outros períodos e, de forma conveniente, *“o fiscal considerou no Auto de Infração apenas os meses em que, de acordo com o seu cálculo, houve recolhimento a menor de ICMS”*, postulando, por tal razão, que se procedesse à compensação entre os montantes, *“o que findaria em crédito em favor do contribuinte”*, no total de R\$102.654,52.

Ocorre que tal tese não pode prosperar e, por comungar, integralmente, do entendimento expressado no voto recorrido, adoto-o como parte da minha Decisão, transcrevendo-o literalmente:

“Examinando o demonstrativo de fl. 10, constato que, efetivamente, o preposto fiscal somente listou os meses em

que houve o recolhimento a menos do ICMS em razão da divergência de cálculos entre o contribuinte e a fiscalização.

Entretanto, mesmo que houvesse a apuração de valores recolhidos a mais, no caso em análise, não haveria possibilidade de compensação, como deseja o contribuinte, como já se manifestou este Conselho de Fazenda Estadual em outras oportunidades. Para ilustrar, transcrevo excerto do voto exarado pelo Conselheiro Relator Daniel Ribeiro Silva, em processo administrativo fiscal oriundo de Auto de Infração lavrado contra este mesmo contribuinte, embora em matéria distinta (Acórdão CJF nº 0096-12/14):

(...)

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

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

Por fim, o pleito, reiterado no Recurso, para realização de “perícia”, com suporte no art. 147, I, “a”, do RPAF/99, resta indeferido, por considerar os elementos existentes no processo suficientes para a formação do convencimento dos julgadores, além de se destinar à verificação de fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que se encontram na posse do requerente, não tendo o sujeito passivo apresentado fatos concretos que justificassem o acatamento do pedido.

Concludentemente, a Decisão retratada no acórdão hostilizado avaliou, no mérito, corretamente as matérias suscitadas na procedimentalidade, apresentando-se irretocável e merecedora de confirmação.

Ante o exposto, voto pelo PARCIAL PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para julgar PROCEDENTE EM PARTE a autuação.

VOTO DISCORDANTE

No Direito Tributário, decadência e prescrição estão relacionados ao princípio da segurança jurídica, e este a dois valores que se pretende proteger: a previsibilidade e a estabilidade nas relações entre o Estado e os contribuintes. Tais desideratos militam não só em prol dos particulares, como também do Poder Público, na medida em que os seus servidores fazendários devem saber, previamente e com clareza, até que data tem o direito de levar a efeito o ato administrativo denominado lançamento de ofício.

A segurança é um sentimento desejado por todos, no sentido da previsibilidade quanto aos efeitos jurídicos das condutas, de forma a evitar que um passado, de repente, se torne estranho, um futuro, algo opaco e incerto, e o transcorrer do tempo uma coleção de surpresas causadoras de instabilidade.

O direito potestativo estatal de lançar o crédito tributário não pode permanecer eternamente. Trata-se de um vínculo jurídico que surge entre o Erário e o contribuinte, em razão do não pagamento ou pagamento a menor de determinado gravame, devendo ser concretizado. Ou seja, o Estado deve lançar o crédito em um período previamente determinado de tempo.

Há, no Código Tributário Nacional, duas regras distintas, referentes à definição do termo inicial do prazo em análise, cabendo ao operador do Direito definir quando coincide com o fato gerador (lançamento por homologação) ou quando é postergado para o primeiro dia do exercício seguinte (lançamento de ofício).

Uma premissa que parece facilitar o deslinde da questão diz respeito ao significado da palavra homologar, que, segundo o dicionário Michaelis, quer dizer “*confirmar por sentença, autoridade judicial ou administrativa; aprovar*”. Logo, o que se sujeita à homologação é o pagamento. É este ato que será verificado pela autoridade administrativa fiscal. Se estiver

correto, será aprovado, confirmado, se não, será lavrado Auto de Infração para exigir o acerto.

Não se homologa a atividade escritural efetuada pelo sujeito passivo, até mesmo por ser discutível o chamado “lançamento por homologação”, vez que não se enquadra no conceito de atividade “administrativa plenamente vinculada” a que faz referência o art. 3º do CTN.

Firmada tal premissa, a princípio, seria de se concluir que, tendo, no caso em enfoque, ocorrido pagamento do ICMS, ainda que parcial, o prazo pode ser contado a partir da ocorrência do fato gerador, consoante estabelece o § 4º do art. 150 do CTN.

Ocorre que ao comando legal complementar acima discriminado deve ser dada interpretação de maneira a que não se chegue a conclusões absurdas e a que não reste menoscabada e distorcida a efetiva razão de existir do instituto da decadência.

O autuado, em relação ao ICMS ora exigido, possui benefício fiscal para efetuar o pagamento do valor devido em um determinado mês até o dia 10 do segundo mês subsequente ao das ocorrências (fatos geradores). Por exemplo, o imposto referente às obrigações de agosto de 2010 pode ser pago até o dia 10 de outubro do mesmo ano. Antes de o sujeito passivo efetuar tal recolhimento, como dito, referente aos fatos ocorridos dois meses antes, o Estado não tem como cancelar a regularidade da conduta. Em suma, não lhe é possível fiscalizar, muito menos homologar, razão pela qual não se pode falar em decadência nesses dois meses.

Com a devida licença, um direito de homologar que não existe não pode decair.

Por isso, não se pode dar ao § 4º do art. 150 do CTN uma interpretação de tal forma literal e restritiva, pois com ela o Fisco tem extirpado dois meses do seu período legal de 05 anos para fiscalizar.

Por conseguinte, neste específico caso, acolho a prejudicial de decadência. Todavia, tomo como “*dies a quo*” a data de vencimento da obrigação principal, pelo que restam deduzidos apenas os valores relativos às ocorrências de janeiro, fevereiro e outubro de 2010, na cifra de R\$203.391,28, permanecendo os R\$ 12.002,37 de novembro de 2010.

É como voto.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269136.0005/15-5**, lavrado contra **J MACEDO S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$190.732,95**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e”, da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Valnei Sousa Freire, Eduardo Ramos de Santana, Laís de Carvalho Silva, Rodrigo Lauande Pimentel e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DISCORDANTE – Conselheiro: Paulo Danilo Reis Lopes.

Sala das Sessões do CONSEF, 06 de dezembro de 2016.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

VALNEI SOUSA FREIRE – RELATOR

PAULO DANILO REIS LOPES - VOTO DISCORDANTE

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS