

A. I. N° - 206891.0051/12-7  
AUTUADO - BUNGE ALIMENTOS S/A  
AUTUANTES - MARCOS ANTONIO SILVA CARNEIRO E OUTROS  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 14.09.2017

**5<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0147-05/17**

**EMENTA: ICMS.** 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. TRANSFERÊNCIAS DE PRODUTO INDUSTRIALIZADO (FRETE CIF). A base de cálculo, nas transferências interestaduais de produtos industrializados, é o valor correspondente ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, nos termos do art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96 e art. 17, § 7º, II, da Lei nº 7.014/96. Preliminar de decadência acolhida em relação à parte de crédito tributário, em concordância com o entendimento exarado na Súmula Vinculante nº 08 do STF (Superior Tribunal Federal), a mais recente jurisprudência do STJ (Superior Tribunal de Justiça), e o Parecer Jurídico da PGE (Procuradoria do Estado da Bahia), anexados nos autos. Aplicação do Incidente de Uniformização da PGE nº 2016.194710-0. Rejeitado pedido de realização de nova diligência ou perícia fiscal-contábil. Excluídas da autuação os valores dos fretes em que ficou demonstrada que a contratação e pagamento do serviço de transporte foi efetuada pelo estabelecimento da empresa autuada – caracterizada a modalidade de contratação através da cláusula FOB. Revisão efetuada pelos autuantes. 2. ARQUIVOS MAGNÉTICOS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. FALTA DE ENTREGA DOS ARQUIVOS EXIGIDOS MEDIANTE INTIMAÇÃO. Excluída da autuação a multa em razão da atipicidade da conduta do sujeito passivo. Exigência de arquivos com o detalhamento dos custos de produção industrial. Fato atípico na legislação de regência do ICMS à época da ocorrência do fato gerador. Ainda que o fato não fosse considerado atípico, a penalidade por descumprimento de obrigação acessória seria absorvida pela multa da infração 01, atinente à exigência do imposto (obrigação principal). Princípio da concussão. Disposição expressa do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF) e do Código Tributário do Estado da Bahia (COTEB). Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 21/12/2012, com ciência ao contribuinte em 26/12/2012, para exigência de ICMS e multa, contendo as seguintes imputações e valores:

**Infração 01** - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo. (estorno FRETE CIF). Período autuado: jan. a dez. de 2007. Multa de 60%, prevista no art. 42, inciso VII, letra 'a', da Lei nº 7.014/96. Valor exigido: R\$146.496,63.

**Infração 02** – Deixou de fornecer arquivos magnéticos, exigidos mediante intimação, com informações das operações ou prestações realizadas. Data da ocorrência: 31/01/2007. Multa de 1% sobre o valor das entradas de mercadorias e serviços, prevista no art. 42, inc. XIII-A, letra “g”, da Lei nº 7.014/96 alterada pela Lei nº 9.159/04. Valor exigido: R\$171.917,80.

Na peça defesa, protocolada em 23/01/2013, subscrita por procurador habilitado a atuar no PAF através do instrumento anexado às fls. 134/135, o contribuinte suscitou a decadência dos créditos tributários exigidos no A.I., anteriores a 5 (cinco) anos da ocorrência dos fatos geradores, conforme previsto no art. 150, § 4º, do CTN (Código Tributário Nacional). Citou recentes decisões do STJ (Superior Tribunal de Justiça) a respeito dessa temática e transcreveu as disposições do art. 146, inc. III, letra “b”, da Constituição Federal que remete para a Lei Complementar a regulação das matérias atinentes a obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.

No tocante à infração 02 a defesa sustenta a falta de motivação do lançamento vez que sustenta que a defendant cumpriu todo o exigido pelos arts. 686 e 708-B do RICMS, aprovado pelo Dec. nº 6.284/97. Afirmou a defesa que a intimação foi recebida em 19/07/2012 e atendida em 30/10/2012 com a confirmação de recebimento do material requerido pela auditoria fiscal e correspondente pedido de prorrogação para entrega da planilha contendo os “custos de produção”. Que em 26/11/2012 a notificação foi atendida com o envio da Planilha “DETALHAMENTO FORMAÇÃO DO CUSTO MENSAL\_2011”. Acrescentou que a exigência de ICMS a título de estorno da parcela do imposto referente ao preço CIF foi efetuada de acordo com a planilha apresentada pela própria autuada, conforme página 05 do A.I./Termo de Encerramento. Pede o cancelamento da multa lançada em razão da não prática da omissão que lhe foi imputada.

Nas razões de mérito, o contribuinte ao contestar a exigência que integra a Infração 01, disse que “*as despesas com fretes nas transferências de produtos das Unidades Produtoras para o Estado da Bahia não estão inclusas nos custos de produção, pois são contabilizadas como despesas comerciais ...*”

Tomou com exemplo os conhecimentos de transporte de nº 171.563 e 171.564 (docs. fls. 236/237), emitidos para acobertarem, respectivamente, o transporte das mercadorias constantes das notas fiscais de nº 53.279 e 53.280 (docs. fls. 234/235, do PAF), emitidas nas mesmas datas, estando esses documentos devidamente escriturados no livro REM (Registro de Entradas de Mercadorias) do estabelecimento autuado.

O contribuinte afirma que os fretes, objeto da glosa dos créditos, foram contratados para pagamento do destino, portanto, na modalidade FOB (*free on board*). Que nos Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Cargas (CTRC’s) acima indicados há indicação, no campo próprio do documento, de que o frete deveria ser pago no destino, nas operações de transferências entre as filiais da autuada. Porém nas Notas Fiscais que acobertaram as saídas dos produtos há indicação em sentido contrário, ou seja, de que o frete teria sido pago pelo emitente dos documentos fiscais, levando os autuantes à conclusão de que a empresa “*se creditou duas vezes (crédito do frete CIF - apontado nas Notas Fiscais e frete FOB, no conhecimento de transporte), situação não permitida em nosso ordenamento jurídico*”.

Declarou ainda que os autuantes concluíram, a partir dos dados existentes nas Notas Fiscais emitidas nos Estados de origem dos produtos transferidos para a Bahia, que a parcela do frete compunha a base de cálculo das operações, havendo infringência às disposições do art. 13, § 4º, da Lei Complementar 87/96 e às normas correspondentes da Lei nº 7.014/96 e do RICMS/BA.

A defendente pontuou que houve um erro procedural na emissão das notas fiscais na origem e que os créditos de ICMS dos fretes foram escriturados tão somente nos livros do estabelecimento filial destinatário – peça de defesa: fls. 126v e 127, do presente PAF.

Relativamente à multa que compõe a infração 02 a defesa, no mérito, arguiu a excessividade ou efeito confiscatório da penalidade aplicada, com base nas disposições do art. 150, inc. IV, da CF/88. Citou decisões originárias de tribunais administrativos e de tribunais superiores relacionadas com essa questão.

Finalizou a peça impugnatória formulando pedido pelo cancelamento das cobranças lançadas no Auto de Infração.

Foi prestada informação fiscal em 26/02/2013. Na peça informativa os autuantes, após fazerem a transcrição dos fatos e fundamentos jurídicos da autuação, afirmaram, em relação à preliminar de decadência, a prevalência sobre o CTN das disposições do Código Tributário do Estado da Bahia (COTEB), que fixou prazo diferente para a homologação do lançamento no § 5º, do art. 107-B. A contagem é unificada no COTEB, contando-se sempre a partir do 1º dia do exercício seguinte à ocorrência dos fatos geradores, o mesmo que é estabelecido no art. 173, inc. I, do CTN. Que no caso concreto, que envolve estorno de crédito de ICMS, também não há que se falar em pagamento antecipado previsto nas decisões do STJ (Superior Tribunal de Justiça).

No que se refere ao mérito os autuantes declararam que mesmo após ter sido intimado (fls. 14 a 31) várias vezes, o contribuinte não apresentou os custos de produção detalhados para que a fiscalização pudesse verificar como foi estruturada a base de cálculo das operações de transferências interestaduais de produtos fabricados. Declararam ainda que a partir da DIPJ entregue a RFB (fls. 52/54) a empresa faz a composição dos custos de produção com a inclusão das rubricas depreciação, manutenção e amortização, dando suporte ao entendimento de que o seu custo total contempla esses elementos, em contrariedade ao disposto no art. 13, § 4º, inc. II, da LC 87/96. Afirmaram também que foram acostados ao PAF cópias de parte do livro REM comprovando que as operações foram realizadas com frete CIF e não FOB (doc. fls. 32 a 35). Acrescentaram, por fim, a existência de dois outros Autos de Infração lavrados contra a mesma empresa, envolvendo a idêntica questão. Um foi julgado PROCEDENTE e outro foi objeto de pedido de parcelamento de todo o débito fiscal.

No que tange à multa afirmaram que a defesa apenas alegou que a exigência fiscal é exorbitante e desproporcional. Todavia, a penalidade se encontra prevista na lei estadual conforme foi exposto no corpo do Auto de Infração.

Ao finalizar a peça informativa os autuantes pedem que o A.I. seja julgado totalmente PROCEDENTE.

Na sessão de julgamento ocorrida em 13/06/2013, o presente PAF foi convertido em diligência à ASTEC/CONSEF, com as seguintes considerações e quesitos:

*Considerando que a empresa autuada, no curso da ação fiscal, não apresentou as planilhas, em meio magnético, com o detalhamento dos seus custos de produção; e*

*Considerando a busca da verdade material, princípio que norteia o processo administrativo fiscal;*

*Deve a ASTEC/CONSEF intimar o contribuinte objetivando trazer ao processo os seguintes elementos:*

*1 – comprovação documental de que as despesas de fretes, vinculadas às operações de transferências entre as filias da autuada, foram pagos pelo estabelecimento da BUNGE ALIMENTOS S/A, localizado no Estado da Bahia;*

*2 – comprovação documental que de os créditos fiscais ICMS dos fretes glosados na ação fiscal não foram lançados nos livros fiscais dos estabelecimentos remetentes dos produtos transferidos para o Estado da Bahia.*

*Para tanto a empresa deverá apresentar ao diligente os seus livros contábeis, com o registro das operações e prestações, os livros fiscais dos estabelecimentos remetentes e os comprovantes de pagamento dos fretes.*

*Poderá o diligente, a seu critério, solicitar outros documentos que possam elucidar as questões controvertidas postas neste processo.*

*O diligente, de posse dos documentos fornecidos pelo autuado, emitirá parecer técnico respondendo objetivamente se os créditos de ICMS do frete, objeto da autuação, foram apropriados pelos estabelecimentos da BUNGE ALIMENTOS S/A, remetentes dos produtos recebidos em transferência pela filial da Bahia e situados em outras unidades federadas.*

*Cumprida a diligência acima, deverá se dar ciência ao autuado e aos autuantes, do inteiro teor do Parecer Fiscal da ASTEC, ocasião em que será concedida às partes o prazo de 10 (dez) dias para manifestação. Em seguida o PAF deverá retornar ao CONSEF visando o julgamento da impugnação interposta pelo sujeito passivo.*

A ASTEC, através do Parecer Técnico nº 102/2013 (fl. 265), declarou que não foi possível cumprir a diligência determinada por esta 5ª JJF, em razão do não atendimento da intimação dirigida à contabilidade da empresa autuada, efetuada no endereço de cadastro do contribuinte: Rua Genaro de Carvalho, Galpão, nº 150, bairro: Castelo Branco, município de Salvador - Ba. A intimação foi também encaminhada para a matriz da empresa, via e-mail.

Intimado do Parecer da ASTEC, o contribuinte, em 10/12/2013, através de procurador habilitado nos autos, apontou, na manifestação apensada às fls. 274/277, diversas falhas da intimação efetuada pelo revisor designado pela Assessoria Técnica do CONSEF, entre elas, uso de e-mail e não da forma convencional dos atos de comunicação processual (intimação pessoal no endereço da autuada), erro na grafia do e-mail, encaminhamento do e-mail para a ex-funcionária da empresa que havia pedido de demissão etc. Entende que os atos de intimação são nulos de pleno direito e que deve ser considerado sem qualquer efeito o Parecer da ASTEC/CONSEF. Pede a realização de nova diligência para a apresentação dos documentos solicitados pelo órgão julgador.

Os autuantes, em 03/02/2014, na informação fiscal juntada às fls. 283 a 287, inicialmente, reiteraram o pedido de PROCEDÊNCIA TOTAL do A.I, declarando ainda que o contribuinte deixou de atender o que foi requerido na diligência. Que se faz necessário também o retorno do PAF ao revisor da ASTEC para que este se manifestasse acerca das alegações do último pronunciamento da autuada.

Após o PAF retornar a este Relator, foi determinada a realização de nova diligência, em despacho exarado às fls. 292/293 dos autos, datado de 27/03/14. Foi assinalado que a ASTEC, através de auditor fiscal designado, elaborou o Parecer nº 102/2013 (fl. 265), informando não ter obtido êxito na intimação do responsável pela contabilidade da empresa, via e-mail. O contribuinte, por sua vez, após ser cientificado do citado Parecer, apresentou Manifestação apensada às fls. 274 a 277 dos autos, informando não ter sido corretamente intimado, inclusive mencionando erros na "digitação" do e-mail encaminhado à contadora da autuada, fato que teria impossibilitado que a empresa tomasse conhecimento do que fora determinado por esta 5ª JJF. Em decorrência dessas falhas e considerando a necessidade de sanear o processo, evitando-se alegações futuras de cerceamento do direito de defesa e de vícios insanáveis do procedimento, foi determinado que o PAF retornasse à ASTEC/CONSEF para que se renovasse a diligência solicitada às fls. 262/263, com o uso, dessa vez, dos meios de intimação previstos no RPAF/99.

A ASTEC, através do Parecer nº 108/2014, subscrito em 08/10/2014, declarou, na parte conclusiva dessa peça processual, que apesar de ter havido prorrogação de prazo, conforme pedido juntado à fl. 298 dos autos, o contribuinte não apresentou os documentos solicitados para a comprovação das alegações defensivas. Em decorrência, não houve alteração do valor da infração 01, devido à falta de comprovação documental.

Notificado novamente do novo Parecer da ASTEC, o contribuinte, através a Manifestação anexada às fls. 309/310, datado de 24/11/2014, declarou ter juntado ao PAF a petição de fls. 274/277 contendo: a) o CD/DVD com a cópia digital do LRE (Livro Registro de Entradas de Mercadorias) da filial 0248 (Ipojuca – PE), que processou a maior parte das transferências, para fins de comprovar o não registro dos CTRC's; b) cópia do LRS (Livro Registro de Saídas de Mercadorias) da filial Simões

Filho - Ba, comprovando a entrada das mercadorias e registro dos respectivos CTRC's; c) cópias das Notas Fiscais de transferências de Ipojuca (PE) e dos respectivos CTRC's. Afirmou ainda que essa documentação atende a diligência solicitada pelo CONSEF para fins de comprovação de que o ICMS glosado dos fretes não foi lançado nos livros fiscais dos estabelecimentos remetentes dos produtos transferidos para o Estado da Bahia. Pede que o último Parecer da ASTEC seja desconsiderado por completo com a correspondente determinação do retorno do PAF para o diligente daquele órgão para o prosseguimento da revisão determinada pela 5ª JJF.

Os autuantes, na Informação prestada em 12/01/2015, juntada à fl. 314v e 315, sugeriram que o PAF fosse devolvido à ASTEC objetivando manifestação da auditora fiscal responsável pela diligência.

Em 28/04/2015, esta 5ª JJF, em novo pedido de diligência - **o terceiro pedido** – apensado às fls. 318/319, pediu que o PAF retornasse à ASTEC visando a realização da diligência solicitada nas intervenções anteriores deste órgão julgador.

A ASTEC, por meio do Parecer Técnico nº 27/16, firmado em 22/03/2016, declarou que o autuado, novamente, nada apresentou para comprovar suas alegações e atender à diligência determinada pela 5ª JJF, conforme Manifestações acostadas às fls. 273/277 e fls. 309/310, declarando ainda que nenhum documento ou mídia digital havia sido juntado ao presente processo. Reiterou a conclusão pela manutenção dos valores lançados nas infrações 01 e 02.

A autuada, em nova Manifestação juntada à fl. 348 deste PAF, datada de 06/05/2016, reiterou a sua afirmação de que houve a apresentação da mídia digital (CD/DVD) com os documentos comprobatórios dos créditos fiscais de ICMS dos fretes que foram glosados pela fiscalização, declarando ainda que não poderia ser penalizada pelo eventual extravio e não anexação dessa prova nos autos pela repartição fiscal. Procedeu a juntada de nova mídia ao PAF, à fl. 353.

Em 11/08/2016 a 5ª JJF, deliberou pela remessa dos autos em nova diligência - **o quarto pedido de revisão** - dessa vez, para execução pelos autuantes da revisão dos documentos e alegações apresentadas pela defesa nas fases anteriores do procedimento. A partir da mídia digital apresentada pela defesa foram impressas algumas cópias de documentos relacionados aos créditos de ICMS dos fretes que foram glosados na ação fiscal (docs. fls. 358 a 381).

Os autuantes, em 25/04/2017, prestaram a informação relacionada ao último pedido de diligência, peça que se encontra apensada às fls. 385/386 e respectivos anexos. Afirmaram que foram requisitados os documentos comprobatórios dos créditos fiscais de frete apropriados pela filial baiana da empresa. Que foi apresentado o livro Registro de Entradas de Mercadorias (REM) onde foram detectados diversos Conhecimentos de Transportes (CTRC's) objeto das entradas por transferências interestaduais. Depois, afirmaram que os valores atinentes aos créditos de ICMS de fretes foram excluídos do débito original, conforme Planilhas anexadas às fls. 404/414 e elaborado novo Demonstrativo de Débito do A.I., por período mensal (jan. a dez. de 2007), reproduzido à fl. 401 do PAF, de forma que o valor da infração 01 foi reduzido de R\$146.496,63 para R\$57.034,11. Ao finalizar a peça informativa os autuantes pugnaram pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

A empresa autuada, através de petição subscrita por preposto, habilitado no PAF através do instrumento juntado às fls. 442/443, apresentou Manifestação defensiva datada de 29/06/2017, acerca da diligência fiscal executada pelos autuantes. A intervenção defensiva se encontra anexada às fls. 438 a 440 deste PAF. Nesta peça a defendente afirma que no cálculo efetuado pelos autuantes (fl. 401), foi utilizada de forma inapropriada, a alíquota interna de 17%, para operações que tiveram por origem os Estados de Pernambuco, Distrito Federal e São Paulo. Que ajustada a base de cálculo para a alíquota de 12% apura-se o montante de R\$103.409,98, resultando no imposto, no valor de R\$13.947,46. Pontuou, todavia, ser indevida qualquer cobrança relacionada ao item 01 do A.I., visto que os créditos de ICMS dos meses de julho, agosto e setembro de 2017, apurados no livro Registro de Apuração do imposto da empresa, são suficientes para anular os valores residuais do presente lançamento de ofício, que estão relacionados aos serviços de

transporte lançados com CFOP 2353 (*Aquisição de serviço de transporte por estabelecimento comercial*). Pede a defesa, ao final, que o crédito tributário reclamado seja declarado indevido com o consequente cancelamento do Auto de Infração.

## VOTO

O Auto de Infração em lide é composto de 02 (duas) imputações, relacionadas a descumprimento de obrigação principal e acessória.

Na infração 01 foi exigido ICMS por utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais de transferência de produtos fabricados, com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior à estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo. (estorno FRETE CIF). Período autuado: jan. a dez. de 2007. Valor exigido: R\$146.496,63.

Na infração 02 foi lançada multa por ter deixado o contribuinte de fornecer arquivos magnéticos, exigidos mediante intimação, com informações das operações ou prestações realizadas. Trata-se de informações relacionadas aos custos de produção dos produtos industrializados pelos estabelecimentos que processaram as operações de transferências. Aplicada a multa de 1% sobre o valor das entradas de mercadorias e serviços, prevista no art. 42, inc. XIII-A, letra “g”, da Lei nº 7.014/96 alterada pela Lei nº 9.159/04. Valor exigido: R\$171.917,80.

Passo inicialmente a apreciar a preliminar de decadência suscitada na peça impugnatória. A defesa pede que seja reconhecida a decadência dos fatos geradores ocorridos antes de 26/12/2007, visto que a data de ciência do Auto de Infração se deu em 26/12/2012, com lavratura em 21/12/2012. Pugna pela aplicação do art. 150, § 4º, do CTN.

No caso concreto, considerando que os créditos fiscais de ICMS cobrados na infração 01 foram compensados na conta corrente fiscal da empresa, observo que os mesmos foram declarados e repercutiram no pagamento efetuado nos respectivos períodos mensais (Jan. a Dez. de 2007).

Essa questão foi objeto de revisão de entendimento pela PGE/PROFIS, visto que no intervalo temporal de trâmite deste processo, entre 21/12/2012 e a última diligência saneadora, acostada às fls. 385 a 386 – firmada em 22 de abril de 2017 - sobreveio a modificação operada no Código Tributário do Estado da Bahia - COTEB (Lei nº 3.3956/1981), realizada pela Lei nº 13.199/14. A referida norma legal alteradora havia promovido a revogação do art. 107-A e do § 5º do art. 107-B, que disciplinavam, a nível estadual, os prazos de contagem de decadência, passando essa matéria a ser regulada exclusivamente pelo CTN, nos arts. 150, § 4º e art. 173.

Na vigência das normas revogadas do COTEB a contagem do prazo decadencial era unificado sendo considerado como “*dies a quo*” para qualquer situação, independentemente da conduta do contribuinte:

*I – o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento administrativo poderia ter sido efetuado;*

*II - da data em que se tornasse definitiva a decisão anulatória, por vício formal, de lançamento administrativo anteriormente efetuado.*

Essa matéria, no Supremo Tribunal Federal (STF), foi objeto da edição da Súmula Vinculante (SV) nº 08, de 12 de junho de 2008. A Corte Superior ao expor as razões que serviram de embasamento para a edição da citada Súmula, fez menção aos RE's 560.626-1, 556.664-1 e 559.943-4, sinalizando que tanto sob a égide da Constituição pretérita (art. 18, § 1º, da CF de 1967/69) quanto sob a Constituição atual (art. 146, III, "b", da CF de 1988), a prescrição e a decadência só poderiam ser disciplinadas por LEI COMPLEMENTAR, de âmbito nacional, por serem institutos gerais de direito tributário. Para o STF, somente o CTN poderia prever prazos prespcionais e decadenciais em torno da matéria tributária, visto que regulação normativa distinta por cada ente da federação implicaria em ofensa a diversos princípios, entre eles a isonomia e a segurança jurídica.

Destaco que as razões ou fundamentos de decidir que conduziram à edição da SV nº 08 não integraram o verbete sumular que se ateve à inconstitucionalidade de dispositivos de normas federais que tratavam de decadência e prescrição de contribuições previdenciárias. Eis o teor da Súmula: **“São inconstitucionais o parágrafo único do art. 5º do Dec-Lei 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212, que tratam da prescrição e da decadência de crédito tributário”**. Todavia, foi indicado, com bastante precisão o entendimento do plenário do STF a respeito do tema da decadência tributária, afastando-se a tese da possibilidade e regulação desse instituto do direito em legislação firmada por cada ente da Federação.

Em sintonia com os entendimentos acima alinhavados, especialmente nas hipóteses de pagamento parcial de tributos lançados por homologação, foram proferidas, mais recentemente, decisões originárias do Tribunal de Justiça da Bahia, a exemplo da Apelação nº 0510938-28.2013.8.05.0001 – Rel. Des. Lidivaldo Reaiche Raimundo Britto e Agravo Regimental nº 0566887-03.2014.8.05.0001/50000 - Rel. Des. Maurício Kertzman Szporer. No mesmo sentido o Superior Tribunal de Justiça (STJ), no AgRg no REsp (Agravo Regimental no Recurso Especial) nº 1532105 - RR – Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho (data do julgamento: 15/03/2016) e no AgRg no REsp nº 131802015- RS – Rel. Min. Benedito Gonçalves (data do julgamento: 15/08/2013).

Diante desse quadro a PGE/PROFIS vem emitindo Pareceres Jurídicos em processo que tramitam neste Conselho Estadual de Fazenda, ressaltando a inafastabilidade do entendimento consolidado na Súmula Vinculante nº 8 do STF, de que as regras concernentes à decadência e prescrição se encontravam reservadas pela C.F. à regulação por lei complementar, não havendo possibilidade de êxito de tese contrária na esfera judicial, vinculada à aplicação de normas previstas na legislação estadual. A PGE, nessas intervenções, vem apresentando as seguintes conclusões:

*- a exemplo do que fez o próprio STF quando da edição da Súmula Vinculante (SV) nº 08, seria pertinente a aplicação da técnica da modulação de efeitos dos atos de interpretação voltados ao reconhecimento da decadência, de forma que a Administração judicante poderia decidir pela invalidação dos autos de infração que aplicassem o prazo previsto pelo art. 107-B, § 5º, do COTEB, se lavrados em data posterior à pacificação do entendimento do STF, ou seja, após a edição da SV nº 8, em 12 de julho de 2008;*

*- ao reconhecer a mudança de orientação jurisprudencial com o fim de atender o interesse público primário no sentido de evitar a litigiosidade do Estado e a ocorrência de sucumbências judiciais desnecessárias o Parecer sugere que seja reconhecida a decadência de constituir o crédito tributário apenas quanto aos lançamentos lavrados após a consolidação da dessa mudança de entendimento, ou seja, somente em relação aos autos de infração lavrados em data posterior a 12 de julho de 2008;*

*- Assim, aplicando a orientação fixada pela SV nº 08 do STF foi sugerido no Parecer da PGE a dispensa de intervenções judiciais pelos Procuradores do Estado observados os seguintes critérios, abaixo reproduzidos:*

i) com relação aos autos de infração lavrados quando verificada a existência de débito declarado e não pago ou simplesmente ausência de declaração e pagamento (omissão de operação ou prestação de serviços tributáveis), deve ser aplicada a regra do art. 173, inciso I, do CTN e do art. 107-B, §5º do COTEB (prazo decadencial contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato gerador );

ii) com relação aos autos de infração lavrados quando verificada a existência de dolo, fraude ou simulação quanto a débito declarado e pago, integral ou parcialmente, deve ser aplicada a regra do art. 150, §4º, c/c art. 173, inciso I e parágrafo único, do CTN (prazo decadencial contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte à expedição de ato declarando a existência de dolo, fraude ou simulação ou da notificação ao sujeito passivo de medida preparatória para constituir o fato jurídico dolo, fraude ou simulação);

iii) com relação aos autos de infração lavrados quando verificada a existência de dolo, fraude ou simulação quanto a débito declarado e pago, integral ou parcialmente, e, havendo

notificação do sujeito passivo de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento, deve ser aplicada a regra do art. 150, §4º, c/c 173, parágrafo único do CTN (prazo decadencial contado a partir do recebimento da notificação pelo sujeito passivo);

iv) com relação aos autos de infração lavrados quando verificada a existência de débito declarado e pago, integral ou parcialmente, **em data anterior à 12 de junho de 2008**, deve ser aplicada a regra do art. 107-B, §5º do COTEB;

v) com relação aos autos de infração lavrados quando verificada a existência de débito declarado e pago, integral ou parcialmente, **em data posterior à 12 de junho de 2008**, deve ser aplicada a regra do art. 150, §4º, do CTN;

Esse entendimento foi objeto de Consolidação pela Procuradoria Estadual no Incidente de Uniformização PGE nº 2016.194710-0.

Portanto, tratando-se de lançamento de ofício corretivo dos atos de apuração e pagamento realizados pelo contribuinte em relação ao ICMS mensal em que houve dedução de créditos fiscais considerados indevidos pelo fisco, a situação se enquadrada na regra contida no § 4º, do art. 150 do CTN, ou seja, trata-se de hipótese de lançamento por homologação que somente ocorre nos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de “antecipar” o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, sujeitando-se a posterior homologação, expressa ou tácita, por aquela autoridade.

A questão relativa à modulação dos efeitos da Súmula Vinculante nº 08 do STF, que estabeleceu que as regras concernentes à decadência e prescrição se encontravam reservadas pela C.F. à regulação por lei complementar, deve ser agora analisada. Em 12/06/2008, o pleno do STF, declarou a inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei Federal nº 8.212/1991, com efeito “*ex nunc*” (para frente), salvo em relação às ações judiciais propostas até 11/06/2008. A modulação de efeitos teve em vista a repercussão e a insegurança jurídica que poderia se verificar em relação à possibilidade de repetição de indébitos de valores já recolhidos, administrativamente ou por execução fiscal, antes decisão que declarou a inconstitucionalidade com efeitos vinculantes.

Este raciocínio foi transposto também para a legislação do ICMS, conforme sinalizado nos Pareceres da PGE, de forma que a declaração de inconstitucionalidade alcança não só a norma geral, ou seja, a Lei, que esteja em desconformidade com a Carta Magna, mas também os atos administrativos que se fundamentaram na lei inválida. A título de exemplo, cito o trecho do Parecer Jurídico exarado no PAF nº 206891.0030/13-8, recentemente julgado por esta 5ª JJF, que resultou no Acórdão nº 0139/05/17, de 03/08/2017, que aponta conclusão nesse sentido: **“Por conseguinte, reputamos ser apropriado à Administração judicante decidir pela invalidade dos autos de infração que aplicarem o prazo previsto pelo art. 107-B, § 5º do COTEB, se lavrados em data posterior à pacificação do entendimento do STF, ou seja, depois da edição da Súmula Vinculante nº 8, em 12 de junho de 2008”.**

Dessa forma, a partir de 12/06/2008, as disposições do art. 107, § 5º do COTEB não seriam mais válidas assim como os atos administrativos que se fundamentassem nessa norma integrante do ordenamento jurídico do Estado da Bahia.

No caso concreto, o A.I. em exame foi lavrado em 21/12/2012, quando a SV nº 08 já se encontrava produzindo efeitos no ordenamento jurídico. O entendimento ali consignado, portanto, é plenamente aplicável aos fatos geradores lançados neste Auto de Infração.

Assim, considerando que o ato de lançamento formalizado através do A.I. nº 206891.0051/12-7, se tornou perfeito e acabado com a ciência do contribuinte verificada em 26/12/2012, os fatos geradores anteriores a 5 anos desta data, ocorridos em 31/01/2007, 28/02/2007, 31/03/2007, 30/04/2007, 31/05/2007, 30/06/2007, 31/07/2007, 31/08/2007, 30/09/2007, 31/10/2007 e 30/11/2007, foram atingidos pela decadência, de forma que os créditos tributários reclamados naquelas datas ficam extintos, incidindo a regra do art. 156, inc. V, do CTN, que apresenta o seguinte teor:

**Art. 156 – Extinguem o crédito tributário:**

(...)

*V – a prescrição e a decadência.*

Remanesce, na infração 01, atinente à glosa de créditos fiscais de ICMS nas operações de transferência de produtos industrializados, em contrariedade às determinações do art. 13, § 4º, inc. II, da Lei Complementar nº 87/96, a ocorrência relacionada ao mês de dezembro/2007. Essa ocorrência foi objeto de revisão efetuada pelos autuantes, conforme Parecer Informativo juntado às fls. 385/386, com a exclusão dos fretes em que restou demonstrada a apropriação correta do crédito fiscal no estabelecimento autuado, em razão da prestação de serviço de transporte de cargas ter sido contratada na modalidade FOB, ou seja, com pagamento do frete no destino. Permaneceram na autuação tão somente as parcelas em que não houve a citada comprovação envolvendo também os itens não compreendidos nas rubricas: matéria-prima, material secundário, mão-de-obra direta e acondicionamento.

O reclamo do contribuinte quanto à utilização da alíquota de 17% não procede, visto que no cálculo do ICMS por base as informações existentes nos documentos fiscais emitidos pelos remetentes das mercadorias (notas fiscais e conhecimentos de transporte de cargas – CTRCs). O uso da alíquota de 17% apesar de incorreta não altera o valor autuado visto que o valor do principal foi extraído dos créditos de ICMS destacados nos documentos fiscais de entrada e escriturados no livro de entradas de mercadorias da empresa autuada.

Da mesma forma não procedem os reclamos do contribuinte quanto à existência de créditos de ICMS dos meses de julho, agosto e setembro do exercício de 2017, apurados no livro Registro de Apuração do imposto da empresa, suficientes para anular ou compensar os valores residuais do presente lançamento de ofício. Eventuais créditos existentes na conta corrente do ICMS da empresa autuada poderão ser utilizados para pagamento do valor residual do Auto de Infração via emissão do Certificado de Crédito, após prévio exame da sua consistência e liquidez pelos órgãos de fiscalização da circunscrição fiscal do contribuinte.

Na infração 02 não há como se acolher a preliminar de decadência por se tratar de obrigação de fazer (entrega dos arquivos magnéticos com o detalhamento dos custos de produção dos estabelecimentos remetentes da mercadoria fabricadas). Valho-me da seguinte fundamentação:

A ação fiscal, no tocante a essa obrigação instrumental, foi deflagrada com a lavratura dos 4 (quatro) Termos de Intimação que se encontram anexados às fls. 14 a 31 deste PAF. Esses Termos tinham por escopo a apresentação dos arquivos magnéticos contendo o detalhamento dos custos de produção. Foram obedecidos, portanto, os ritos procedimentais para a constituição do crédito tributário, com a formalização das mencionadas intimações, não havendo, no caso concreto, vícios formais que maculem de nulidade o procedimento fiscal em exame, inclusive com a concessão do prazo de 5 (cinco) dias úteis para a entrega dos arquivos magnéticos.

As obrigações de apresentação dos arquivos magnéticos e demais informações de interesse do fisco, previstas na legislação de regência, estão no rol, conforme já alinhado acima, das denominadas obrigações instrumentais ou acessórias (obrigações de fazer). São informações indispensáveis e necessárias para que o fisco possa aplicar os roteiros de fiscalização a partir dos registros de entradas, saídas, estoques etc. O não cumprimento dessas obrigações pelo sujeito passivo enseja a aplicação de penalidades pecuniárias, observados os procedimentos legais prévios para lançamento das mesmas previstos nas normas de regência, com especial destaque para a prévia e necessária intimação visando a correção das inconsistências ou omissões.

Tratando-se de obrigação de fazer, mediante a transmissão e entrega dos arquivos magnéticos ao fisco e das informações econômico-fiscais, aplica-se o prazo decadencial previsto no art. 173, inc. I, do CTN, cujo prazo “a quo” ou inicial tem contagem a partir de 1º dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado. Diante da inércia do contribuinte de não apresentar os arquivos ou informações econômico-fiscais ou apresentá-los com inconsistência,

não há ato do sujeito passivo a ser homologado pelo fisco. Nessa linha de entendimento, considerando que o Auto de Infração foi lavrado em 21/12/2012, com ciência ao contribuinte em 26/12/2012, o prazo de decadência em relação aos fatos geradores verificados no exercício de 2007 teve início em 01/01/2008, encerrando-se em 31/12/2012, de forma que não se encontrava extinto o direito do fisco de lançar as penalidades por descumprimento das obrigações instrumentais cobradas neste Auto de Infração.

Diante do acima exposto, concluo que a penalidade lançada no item 02 do Auto de Infração não está alcançada pela decadência.

Conforme já alinhado nas considerações acima, a infração 02 diz respeito ao descumprimento de obrigação acessória, com aplicação de multa pecuniária, no valor de R\$171.917,80, em razão do contribuinte ter deixado de fornecer arquivo magnético mediante intimação, com informações relacionadas aos custos de produção/fabricação das mercadorias que foram objeto de transferência em operações interestaduais realizadas entre estabelecimentos da empresa autuada.

Constou, em complemento, na peça acusatória, que houve a falta de apresentação ao fisco dos arquivos contendo o detalhamento dos custos de produção (arquivo eletrônico contendo o detalhamento do custo das mercadorias produzidas nos estabelecimentos que promoveram as operações de transferências interestaduais). Foi informado no processo que mesmo após terem sido efetuadas 04 (quatro) intimações para tal finalidade, tudo de acordo com o detalhamento consignado no próprio corpo do Auto de Infração, não se obteve êxito nas solicitações. A conduta do sujeito passivo foi enquadrada nos arts. 686 e 708-B, do RICMS-BA, aprovado pelo Dec. nº 6.284/1997 (RICMS-97), com a penalidade prevista no art. 42, inc. XIII-A, letra “g”, da Lei nº 7.014/96, com a redação dada pela Lei nº 9.159/04.

O fato infracional e respectiva penalidade foram enquadrados no Auto Infração no art. 42, inc. XIII-A, letra “g”, da Lei 7.014/96, com a redação dada pela Lei nº 9.430/2005, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores (exercício de 2007, mês de janeiro). O referido dispositivo legal apresentava a seguinte redação:

**Art. 42 – (...)**

(...)

**XIII - A – nas infrações relacionadas com a entrega de informações em arquivo eletrônico e com o uso de equipamento de controle fiscal ou sistema eletrônico de processamento de dados:**

(...)

**g) 1% (um por cento) do valor das saídas de mercadorias e das prestações de serviços realizadas em cada período de apuração, pelo não fornecimento, mediante intimação, do respectivo arquivo magnético contendo a totalidade das operações de entrada e de saída e das prestações de serviços tomadas e realizadas, ou pela entrega dos referidos arquivos em padrão diferente do previsto na legislação, ou em condições que impossibilitem a sua leitura;”.**

O referido dispositivo apenava com multa de 1% o não fornecimento, mediante intimação, dos arquivos magnéticos contendo a totalidade das operações de entrada de saídas e das prestações de serviços ocorridas em determinado período fiscal. Este texto normativo não ampara a aplicação de penalidade por falta de entrega de arquivo eletrônico relacionado a detalhamentos dos custos de produção do estabelecimento fabril localizado em outra unidade federada. Totalidade das operações de entradas e saídas se relacionam, portanto, às informações existentes nas correspondentes notas fiscais que acobertaram as saídas e entradas de mercadorias e serviços no estabelecimento empresarial. No caso concreto os autuantes apenaram o contribuinte com multa pecuniária aplicável a fato infracional diverso, fazendo uso da analogia, o que é vedado pelo nosso ordenamento jurídico.

Observo que a redação atual da letra “k”, do inciso XIII-A do *caput* do art. 42, prevê penalidade de 1% sobre a fata de entrega, mediante intimação, de informação de natureza contábil. Essa infração foi introduzida na Lei nº 7.014/96 pela Lei nº 10.847/07, somente em 27/11/07, DOE de 28/11/07, efeitos a partir de 28/11/07, portanto, após a ocorrência do fato gerador da infração 02,

verificada na data de 31/01/2007, conforme consta do Demonstrativo da referida imputação, reproduzido à fl. 06 dos autos.

Importante destacar também que somente em 2012, por força da Lei nº 12.605, de 14/12/12, foi inserida, na Lei nº 7.014/96, novo dispositivo, correspondente ao art. 22-B, que introduziu regra autorizadora do arbitramento da base de cálculo do ICMS quando a empresa não proceder ao fornecimento dos arquivos magnéticos para a apuração do valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria ou o detalhamento da composição do custo da mercadoria produzida, para fins de aplicação dos comandos do art. 13, § 4º, da Lei Complementar nº 87/96. Mais uma demonstração de que a legislação vigente em janeiro de 2007 não apenava os fatos que foram objeto do lançamento que integra o item 02 do Auto de Infração.

Logo, em 31/01/2007 a conduta do contribuinte de não entrega das informações dos custos de produção industrial em meio eletrônico ou mesmo em papel era fato atípico para fins de aplicação de multa pecuniária. Não se encontrava, portanto, apenado pela Lei nº 7.014/96, de forma que a multa aplicada pelos autuantes na infração 02, com base nas disposições do art. 42, inc. XIII-A, letra “g”, na redação vigente à época (31/01/2007), é totalmente insubsistente por falta de lastro legal.

Por fim, observo que mesmo que o fato acima descrito não fosse atípico em janeiro/2007, poderia ser aplicável ao caso as disposições do art. 46, § 2º, do COTEB – Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia).

Dispõe o referido dispositivo legal que: *Art. 46 (...) § 2º - “A multa pelo descumprimento de obrigação acessória será absorvida pela multa prevista para o descumprimento de obrigação principal quando a infração punida por aquela multa tenha sido considerada para agravar a multa pela falta de recolhimento do imposto devido, com referência ao mesmo sujeito passivo infrator”.*

Temos nesse dispositivo o princípio da consunção ou princípio da absorção. O descumprimento da obrigação acessória constituiu o MEIO necessário ou FASE FORMAL (etapa) de preparação ou execução de outra infração – o descumprimento da obrigação principal. No caso concreto o não atendimento das 04 (quatro) intimações para entrega dos arquivos magnéticos contendo os custos relacionados à matéria-prima, material secundário, mão-de-obra direta e acondicionamento, conduziram a apuração da base imponível por outros meios, sendo apenado o contribuinte, no tocante ao descumprimento da obrigação principal, com a multa de 60% do valor do imposto lançado, prevista no art. 42, inc. VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96.

Portanto, a multa pelo descumprimento da obrigação principal, no valor expressivo de 60% absorveu a multa por descumprimento de obrigação acessória, posto que na relação **consuntiva** temos uma relação de continente e conteúdo. Costuma-se dizer: o peixão (fato mais abrangente) engole o peixinho (fatos que integram aquele como sua parte).

Assim, por exemplo, em um levantamento quantitativo de estoques em que seja apurada omissão de saídas de mercadorias, houve da parte do infrator a conduta de falta de emissão de notas fiscais. A infração acessória nesse caso foi o meio de que se valeu o infrator para não cumprir a obrigação principal de pagar o tributo das mercadorias omitidas. A penalidade da infração maior absorve a menor. O contrário implicaria em “*bis in idem*” ou duplicidade de penalizações sobre o mesmo fato.

Duas são as regras que podemos extrair do raciocínio acima exposto:

- *o fato de maior entidade consome ou absorve o de menor graduação (lex consumens derogat lex consumptae);*
- *a infração-fim absorve a infração-meio.*

Pelas razões acima apresentadas somos pela exclusão da multa da infração 02, em razão da atipicidade da conduta do sujeito passivo e ainda que o fato não fosse atípico a penalidade por

descumprimento de obrigação acessória seria absorvida pela multa da infração 01, atinente à exigência do imposto (obrigação principal).

Ante o exposto, nosso VOTO é pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração. Fica mantida em parte a Infração 01 no que se refere ao fato gerador verificado em 31/12/2017, no valor principal de R\$5.268,57, conforme Demonstrativo de Débito juntado à fl. 401 deste PAF, em conformidade com o resultado da diligência efetuada pelos autuantes, a pedido deste órgão julgador.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206891.0051/12-7**, lavrado contra **BUNGE ALIMENTOS S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$5.268,57**, acrescido de multa de 60%, prevista no art. 42, inciso VII, alínea "a", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta recorre da presente Decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inc. I, "a", do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, com a alteração promovida pelo Dec. nº 13.537/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de agosto de 2017.

ANGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO – PRESIDENTE

TOLSTOI SEARA NOLASCO – RELATOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO – JULGADORA

A. I. N° - 206891.0051/12-7  
AUTUADO - BUNGE ALIMENTOS S/A  
AUTUANTES - MARCOS ANTONIO SILVA CARNEIRO E OUTROS  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 14.09.2017

**5<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0147-05/17**

**EMENTA: ICMS.** 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. TRANSFERÊNCIAS DE PRODUTO INDUSTRIALIZADO (FRETE CIF). A base de cálculo, nas transferências interestaduais de produtos industrializados, é o valor correspondente ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, nos termos do art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96 e art. 17, § 7º, II, da Lei nº 7.014/96. Preliminar de decadência acolhida em relação à parte de crédito tributário, em concordância com o entendimento exarado na Súmula Vinculante nº 08 do STF (Superior Tribunal Federal), a mais recente jurisprudência do STJ (Superior Tribunal de Justiça), e o Parecer Jurídico da PGE (Procuradoria do Estado da Bahia), anexados nos autos. Aplicação do Incidente de Uniformização da PGE nº 2016.194710-0. Rejeitado pedido de realização de nova diligência ou perícia fiscal-contábil. Excluídas da autuação os valores dos fretes em que ficou demonstrada que a contratação e pagamento do serviço de transporte foi efetuada pelo estabelecimento da empresa autuada – caracterizada a modalidade de contratação através da cláusula FOB. Revisão efetuada pelos autuantes. 2. ARQUIVOS MAGNÉTICOS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. FALTA DE ENTREGA DOS ARQUIVOS EXIGIDOS MEDIANTE INTIMAÇÃO. Excluída da autuação a multa em razão da atipicidade da conduta do sujeito passivo. Exigência de arquivos com o detalhamento dos custos de produção industrial. Fato atípico na legislação de regência do ICMS à época da ocorrência do fato gerador. Ainda que o fato não fosse considerado atípico, a penalidade por descumprimento de obrigação acessória seria absorvida pela multa da infração 01, atinente à exigência do imposto (obrigação principal). Princípio da concussão. Disposição expressa do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF) e do Código Tributário do Estado da Bahia (COTEB). Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 21/12/2012, com ciência ao contribuinte em 26/12/2012, para exigência de ICMS e multa, contendo as seguintes imputações e valores:

**Infração 01** - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo. (estorno FRETE CIF). Período autuado: jan. a dez. de 2007. Multa de 60%, prevista no art. 42, inciso VII, letra 'a', da Lei nº 7.014/96. Valor exigido: R\$146.496,63.

**Infração 02** – Deixou de fornecer arquivos magnéticos, exigidos mediante intimação, com informações das operações ou prestações realizadas. Data da ocorrência: 31/01/2007. Multa de 1% sobre o valor das entradas de mercadorias e serviços, prevista no art. 42, inc. XIII-A, letra “g”, da Lei nº 7.014/96 alterada pela Lei nº 9.159/04. Valor exigido: R\$171.917,80.

Na peça defesa, protocolada em 23/01/2013, subscrita por procurador habilitado a atuar no PAF através do instrumento anexado às fls. 134/135, o contribuinte suscitou a decadência dos créditos tributários exigidos no A.I., anteriores a 5 (cinco) anos da ocorrência dos fatos geradores, conforme previsto no art. 150, § 4º, do CTN (Código Tributário Nacional). Citou recentes decisões do STJ (Superior Tribunal de Justiça) a respeito dessa temática e transcreveu as disposições do art. 146, inc. III, letra “b”, da Constituição Federal que remete para a Lei Complementar a regulação das matérias atinentes a obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.

No tocante à infração 02 a defesa sustenta a falta de motivação do lançamento vez que sustenta que a defendant cumpriu todo o exigido pelos arts. 686 e 708-B do RICMS, aprovado pelo Dec. nº 6.284/97. Afirmou a defesa que a intimação foi recebida em 19/07/2012 e atendida em 30/10/2012 com a confirmação de recebimento do material requerido pela auditoria fiscal e correspondente pedido de prorrogação para entrega da planilha contendo os “custos de produção”. Que em 26/11/2012 a notificação foi atendida com o envio da Planilha “DETALHAMENTO FORMAÇÃO DO CUSTO MENSAL\_2011”. Acrescentou que a exigência de ICMS a título de estorno da parcela do imposto referente ao preço CIF foi efetuada de acordo com a planilha apresentada pela própria autuada, conforme página 05 do A.I./Termo de Encerramento. Pede o cancelamento da multa lançada em razão da não prática da omissão que lhe foi imputada.

Nas razões de mérito, o contribuinte ao contestar a exigência que integra a Infração 01, disse que “*as despesas com fretes nas transferências de produtos das Unidades Produtoras para o Estado da Bahia não estão inclusas nos custos de produção, pois são contabilizadas como despesas comerciais ...*”

Tomou com exemplo os conhecimentos de transporte de nº 171.563 e 171.564 (docs. fls. 236/237), emitidos para acobertarem, respectivamente, o transporte das mercadorias constantes das notas fiscais de nº 53.279 e 53.280 (docs. fls. 234/235, do PAF), emitidas nas mesmas datas, estando esses documentos devidamente escriturados no livro REM (Registro de Entradas de Mercadorias) do estabelecimento autuado.

O contribuinte afirma que os fretes, objeto da glosa dos créditos, foram contratados para pagamento do destino, portanto, na modalidade FOB (*free on board*). Que nos Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Cargas (CTRC’s) acima indicados há indicação, no campo próprio do documento, de que o frete deveria ser pago no destino, nas operações de transferências entre as filiais da autuada. Porém nas Notas Fiscais que acobertaram as saídas dos produtos há indicação em sentido contrário, ou seja, de que o frete teria sido pago pelo emitente dos documentos fiscais, levando os autuantes à conclusão de que a empresa “*se creditou duas vezes (crédito do frete CIF - apontado nas Notas Fiscais e frete FOB, no conhecimento de transporte), situação não permitida em nosso ordenamento jurídico*”.

Declarou ainda que os autuantes concluíram, a partir dos dados existentes nas Notas Fiscais emitidas nos Estados de origem dos produtos transferidos para a Bahia, que a parcela do frete compunha a base de cálculo das operações, havendo infringência às disposições do art. 13, § 4º, da Lei Complementar 87/96 e às normas correspondentes da Lei nº 7.014/96 e do RICMS/BA.

A defendente pontuou que houve um erro procedural na emissão das notas fiscais na origem e que os créditos de ICMS dos fretes foram escriturados tão somente nos livros do estabelecimento filial destinatário – peça de defesa: fls. 126v e 127, do presente PAF.

Relativamente à multa que compõe a infração 02 a defesa, no mérito, arguiu a excessividade ou efeito confiscatório da penalidade aplicada, com base nas disposições do art. 150, inc. IV, da CF/88. Citou decisões originárias de tribunais administrativos e de tribunais superiores relacionadas com essa questão.

Finalizou a peça impugnatória formulando pedido pelo cancelamento das cobranças lançadas no Auto de Infração.

Foi prestada informação fiscal em 26/02/2013. Na peça informativa os autuantes, após fazerem a transcrição dos fatos e fundamentos jurídicos da autuação, afirmaram, em relação à preliminar de decadência, a prevalência sobre o CTN das disposições do Código Tributário do Estado da Bahia (COTEB), que fixou prazo diferente para a homologação do lançamento no § 5º, do art. 107-B. A contagem é unificada no COTEB, contando-se sempre a partir do 1º dia do exercício seguinte à ocorrência dos fatos geradores, o mesmo que é estabelecido no art. 173, inc. I, do CTN. Que no caso concreto, que envolve estorno de crédito de ICMS, também não há que se falar em pagamento antecipado previsto nas decisões do STJ (Superior Tribunal de Justiça).

No que se refere ao mérito os autuantes declararam que mesmo após ter sido intimado (fls. 14 a 31) várias vezes, o contribuinte não apresentou os custos de produção detalhados para que a fiscalização pudesse verificar como foi estruturada a base de cálculo das operações de transferências interestaduais de produtos fabricados. Declararam ainda que a partir da DIPJ entregue a RFB (fls. 52/54) a empresa faz a composição dos custos de produção com a inclusão das rubricas depreciação, manutenção e amortização, dando suporte ao entendimento de que o seu custo total contempla esses elementos, em contrariedade ao disposto no art. 13, § 4º, inc. II, da LC 87/96. Afirmaram também que foram acostados ao PAF cópias de parte do livro REM comprovando que as operações foram realizadas com frete CIF e não FOB (doc. fls. 32 a 35). Acrescentaram, por fim, a existência de dois outros Autos de Infração lavrados contra a mesma empresa, envolvendo a idêntica questão. Um foi julgado PROCEDENTE e outro foi objeto de pedido de parcelamento de todo o débito fiscal.

No que tange à multa afirmaram que a defesa apenas alegou que a exigência fiscal é exorbitante e desproporcional. Todavia, a penalidade se encontra prevista na lei estadual conforme foi exposto no corpo do Auto de Infração.

Ao finalizar a peça informativa os autuantes pedem que o A.I. seja julgado totalmente PROCEDENTE.

Na sessão de julgamento ocorrida em 13/06/2013, o presente PAF foi convertido em diligência à ASTEC/CONSEF, com as seguintes considerações e quesitos:

*Considerando que a empresa autuada, no curso da ação fiscal, não apresentou as planilhas, em meio magnético, com o detalhamento dos seus custos de produção; e*

*Considerando a busca da verdade material, princípio que norteia o processo administrativo fiscal;*

*Deve a ASTEC/CONSEF intimar o contribuinte objetivando trazer ao processo os seguintes elementos:*

*1 – comprovação documental de que as despesas de fretes, vinculadas às operações de transferências entre as filias da autuada, foram pagos pelo estabelecimento da BUNGE ALIMENTOS S/A, localizado no Estado da Bahia;*

*2 – comprovação documental que de os créditos fiscais ICMS dos fretes glosados na ação fiscal não foram lançados nos livros fiscais dos estabelecimentos remetentes dos produtos transferidos para o Estado da Bahia.*

*Para tanto a empresa deverá apresentar ao diligente os seus livros contábeis, com o registro das operações e prestações, os livros fiscais dos estabelecimentos remetentes e os comprovantes de pagamento dos fretes.*

*Poderá o diligente, a seu critério, solicitar outros documentos que possam elucidar as questões controvertidas postas neste processo.*

*O diligente, de posse dos documentos fornecidos pelo autuado, emitirá parecer técnico respondendo objetivamente se os créditos de ICMS do frete, objeto da autuação, foram apropriados pelos estabelecimentos da BUNGE ALIMENTOS S/A, remetentes dos produtos recebidos em transferência pela filial da Bahia e situados em outras unidades federadas.*

*Cumprida a diligência acima, deverá se dar ciência ao autuado e aos autuantes, do inteiro teor do Parecer Fiscal da ASTEC, ocasião em que será concedida às partes o prazo de 10 (dez) dias para manifestação. Em seguida o PAF deverá retornar ao CONSEF visando o julgamento da impugnação interposta pelo sujeito passivo.*

A ASTEC, através do Parecer Técnico nº 102/2013 (fl. 265), declarou que não foi possível cumprir a diligência determinada por esta 5ª JJF, em razão do não atendimento da intimação dirigida à contabilidade da empresa autuada, efetuada no endereço de cadastro do contribuinte: Rua Genaro de Carvalho, Galpão, nº 150, bairro: Castelo Branco, município de Salvador - Ba. A intimação foi também encaminhada para a matriz da empresa, via e-mail.

Intimado do Parecer da ASTEC, o contribuinte, em 10/12/2013, através de procurador habilitado nos autos, apontou, na manifestação apensada às fls. 274/277, diversas falhas da intimação efetuada pelo revisor designado pela Assessoria Técnica do CONSEF, entre elas, uso de e-mail e não da forma convencional dos atos de comunicação processual (intimação pessoal no endereço da autuada), erro na grafia do e-mail, encaminhamento do e-mail para a ex-funcionária da empresa que havia pedido de demissão etc. Entende que os atos de intimação são nulos de pleno direito e que deve ser considerado sem qualquer efeito o Parecer da ASTEC/CONSEF. Pede a realização de nova diligência para a apresentação dos documentos solicitados pelo órgão julgador.

Os autuantes, em 03/02/2014, na informação fiscal juntada às fls. 283 a 287, inicialmente, reiteraram o pedido de PROCEDÊNCIA TOTAL do A.I, declarando ainda que o contribuinte deixou de atender o que foi requerido na diligência. Que se faz necessário também o retorno do PAF ao revisor da ASTEC para que este se manifestasse acerca das alegações do último pronunciamento da autuada.

Após o PAF retornar a este Relator, foi determinada a realização de nova diligência, em despacho exarado às fls. 292/293 dos autos, datado de 27/03/14. Foi assinalado que a ASTEC, através de auditor fiscal designado, elaborou o Parecer nº 102/2013 (fl. 265), informando não ter obtido êxito na intimação do responsável pela contabilidade da empresa, via e-mail. O contribuinte, por sua vez, após ser cientificado do citado Parecer, apresentou Manifestação apensada às fls. 274 a 277 dos autos, informando não ter sido corretamente intimado, inclusive mencionando erros na "digitação" do e-mail encaminhado à contadora da autuada, fato que teria impossibilitado que a empresa tomasse conhecimento do que fora determinado por esta 5ª JJF. Em decorrência dessas falhas e considerando a necessidade de sanear o processo, evitando-se alegações futuras de cerceamento do direito de defesa e de vícios insanáveis do procedimento, foi determinado que o PAF retornasse à ASTEC/CONSEF para que se renovasse a diligência solicitada às fls. 262/263, com o uso, dessa vez, dos meios de intimação previstos no RPAF/99.

A ASTEC, através do Parecer nº 108/2014, subscrito em 08/10/2014, declarou, na parte conclusiva dessa peça processual, que apesar de ter havido prorrogação de prazo, conforme pedido juntado à fl. 298 dos autos, o contribuinte não apresentou os documentos solicitados para a comprovação das alegações defensivas. Em decorrência, não houve alteração do valor da infração 01, devido à falta de comprovação documental.

Notificado novamente do novo Parecer da ASTEC, o contribuinte, através a Manifestação anexada às fls. 309/310, datado de 24/11/2014, declarou ter juntado ao PAF a petição de fls. 274/277 contendo: a) o CD/DVD com a cópia digital do LRE (Livro Registro de Entradas de Mercadorias) da filial 0248 (Ipojuca – PE), que processou a maior parte das transferências, para fins de comprovar o não registro dos CTRC's; b) cópia do LRS (Livro Registro de Saídas de Mercadorias) da filial Simões

Filho - Ba, comprovando a entrada das mercadorias e registro dos respectivos CTRC's; c) cópias das Notas Fiscais de transferências de Ipojuca (PE) e dos respectivos CTRC's. Afirma ainda que essa documentação atende a diligência solicitada pelo CONSEF para fins de comprovação de que o ICMS glosado dos fretes não foi lançado nos livros fiscais dos estabelecimentos remetentes dos produtos transferidos para o Estado da Bahia. Pede que o último Parecer da ASTEC seja desconsiderado por completo com a correspondente determinação do retorno do PAF para o diligente daquele órgão para o prosseguimento da revisão determinada pela 5ª JJF.

Os autuantes, na Informação prestada em 12/01/2015, juntada à fl. 314v e 315, sugeriram que o PAF fosse devolvido à ASTEC objetivando manifestação da auditora fiscal responsável pela diligência.

Em 28/04/2015, esta 5ª JJF, em novo pedido de diligência - **o terceiro pedido** – apensado às fls. 318/319, pediu que o PAF retornasse à ASTEC visando a realização da diligência solicitada nas intervenções anteriores deste órgão julgador.

A ASTEC, por meio do Parecer Técnico nº 27/16, firmado em 22/03/2016, declarou que o autuado, novamente, nada apresentou para comprovar suas alegações e atender à diligência determinada pela 5ª JJF, conforme Manifestações acostadas às fls. 273/277 e fls. 309/310, declarando ainda que nenhum documento ou mídia digital havia sido juntado ao presente processo. Reiterou a conclusão pela manutenção dos valores lançados nas infrações 01 e 02.

A autuada, em nova Manifestação juntada à fl. 348 deste PAF, datada de 06/05/2016, reiterou a sua afirmação de que houve a apresentação da mídia digital (CD/DVD) com os documentos comprobatórios dos créditos fiscais de ICMS dos fretes que foram glosados pela fiscalização, declarando ainda que não poderia ser penalizada pelo eventual extravio e não anexação dessa prova nos autos pela repartição fiscal. Procedeu a juntada de nova mídia ao PAF, à fl. 353.

Em 11/08/2016 a 5ª JJF, deliberou pela remessa dos autos em nova diligência - **o quarto pedido de revisão** - dessa vez, para execução pelos autuantes da revisão dos documentos e alegações apresentadas pela defesa nas fases anteriores do procedimento. A partir da mídia digital apresentada pela defesa foram impressas algumas cópias de documentos relacionados aos créditos de ICMS dos fretes que foram glosados na ação fiscal (docs. fls. 358 a 381).

Os autuantes, em 25/04/2017, prestaram a informação relacionada ao último pedido de diligência, peça que se encontra apensada às fls. 385/386 e respectivos anexos. Afirmaram que foram requisitados os documentos comprobatórios dos créditos fiscais de frete apropriados pela filial baiana da empresa. Que foi apresentado o livro Registro de Entradas de Mercadorias (REM) onde foram detectados diversos Conhecimentos de Transportes (CTRC's) objeto das entradas por transferências interestaduais. Depois, afirmaram que os valores atinentes aos créditos de ICMS de fretes foram excluídos do débito original, conforme Planilhas anexadas às fls. 404/414 e elaborado novo Demonstrativo de Débito do A.I., por período mensal (jan. a dez. de 2007), reproduzido à fl. 401 do PAF, de forma que o valor da infração 01 foi reduzido de R\$146.496,63 para R\$57.034,11. Ao finalizar a peça informativa os autuantes pugnaram pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

A empresa autuada, através de petição subscrita por preposto, habilitado no PAF através do instrumento juntado às fls. 442/443, apresentou Manifestação defensiva datada de 29/06/2017, acerca da diligência fiscal executada pelos autuantes. A intervenção defensiva se encontra anexada às fls. 438 a 440 deste PAF. Nesta peça a defendente afirma que no cálculo efetuado pelos autuantes (fl. 401), foi utilizada de forma inapropriada, a alíquota interna de 17%, para operações que tiveram por origem os Estados de Pernambuco, Distrito Federal e São Paulo. Que ajustada a base de cálculo para a alíquota de 12% apura-se o montante de R\$103.409,98, resultando no imposto, no valor de R\$13.947,46. Pontuou, todavia, ser indevida qualquer cobrança relacionada ao item 01 do A.I., visto que os créditos de ICMS dos meses de julho, agosto e setembro de 2017, apurados no livro Registro de Apuração do imposto da empresa, são suficientes para anular os valores residuais do presente lançamento de ofício, que estão relacionados aos serviços de

transporte lançados com CFOP 2353 (*Aquisição de serviço de transporte por estabelecimento comercial*). Pede a defesa, ao final, que o crédito tributário reclamado seja declarado indevido com o consequente cancelamento do Auto de Infração.

## VOTO

O Auto de Infração em lide é composto de 02 (duas) imputações, relacionadas a descumprimento de obrigação principal e acessória.

Na infração 01 foi exigido ICMS por utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais de transferência de produtos fabricados, com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior à estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo. (estorno FRETE CIF). Período autuado: jan. a dez. de 2007. Valor exigido: R\$146.496,63.

Na infração 02 foi lançada multa por ter deixado o contribuinte de fornecer arquivos magnéticos, exigidos mediante intimação, com informações das operações ou prestações realizadas. Trata-se de informações relacionadas aos custos de produção dos produtos industrializados pelos estabelecimentos que processaram as operações de transferências. Aplicada a multa de 1% sobre o valor das entradas de mercadorias e serviços, prevista no art. 42, inc. XIII-A, letra "g", da Lei nº 7.014/96 alterada pela Lei nº 9.159/04. Valor exigido: R\$171.917,80.

Passo inicialmente a apreciar a preliminar de decadência suscitada na peça impugnatória. A defesa pede que seja reconhecida a decadência dos fatos geradores ocorridos antes de 26/12/2007, visto que a data de ciência do Auto de Infração se deu em 26/12/2012, com lavratura em 21/12/2012. Pugna pela aplicação do art. 150, § 4º, do CTN.

No caso concreto, considerando que os créditos fiscais de ICMS cobrados na infração 01 foram compensados na conta corrente fiscal da empresa, observo que os mesmos foram declarados e repercutiram no pagamento efetuado nos respectivos períodos mensais (Jan. a Dez. de 2007).

Essa questão foi objeto de revisão de entendimento pela PGE/PROFIS, visto que no intervalo temporal de trâmite deste processo, entre 21/12/2012 e a última diligência saneadora, acostada às fls. 385 a 386 – firmada em 22 de abril de 2017 - sobreveio a modificação operada no Código Tributário do Estado da Bahia - COTEB (Lei nº 3.3956/1981), realizada pela Lei nº 13.199/14. A referida norma legal alteradora havia promovido a revogação do art. 107-A e do § 5º do art. 107-B, que disciplinavam, a nível estadual, os prazos de contagem de decadência, passando essa matéria a ser regulada exclusivamente pelo CTN, nos arts. 150, § 4º e art. 173.

Na vigência das normas revogadas do COTEB a contagem do prazo decadencial era unificado sendo considerado como “*dies a quo*” para qualquer situação, independentemente da conduta do contribuinte:

*I – o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento administrativo poderia ter sido efetuado;*

*II - da data em que se tornasse definitiva a decisão anulatória, por vício formal, de lançamento administrativo anteriormente efetuado.*

Essa matéria, no Supremo Tribunal Federal (STF), foi objeto da edição da Súmula Vinculante (SV) nº 08, de 12 de junho de 2008. A Corte Superior ao expor as razões que serviram de embasamento para a edição da citada Súmula, fez menção aos RE's 560.626-1, 556.664-1 e 559.943-4, sinalizando que tanto sob a égide da Constituição pretérita (art. 18, § 1º, da CF de 1967/69) quanto sob a Constituição atual (art. 146, III, "b", da CF de 1988), a prescrição e a decadência só poderiam ser disciplinadas por LEI COMPLEMENTAR, de âmbito nacional, por serem institutos gerais de direito tributário. Para o STF, somente o CTN poderia prever prazos prespcionais e decadenciais em torno da matéria tributária, visto que regulação normativa distinta por cada ente da federação implicaria em ofensa a diversos princípios, entre eles a isonomia e a segurança jurídica.

Destaco que as razões ou fundamentos de decidir que conduziram à edição da SV nº 08 não integraram o verbete sumular que se ateve à inconstitucionalidade de dispositivos de normas federais que tratavam de decadência e prescrição de contribuições previdenciárias. Eis o teor da Súmula: **“São inconstitucionais o parágrafo único do art. 5º do Dec-Lei 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212, que tratam da prescrição e da decadência de crédito tributário”**. Todavia, foi indicado, com bastante precisão o entendimento do plenário do STF a respeito do tema da decadência tributária, afastando-se a tese da possibilidade e regulação desse instituto do direito em legislação firmada por cada ente da Federação.

Em sintonia com os entendimentos acima alinhavados, especialmente nas hipóteses de pagamento parcial de tributos lançados por homologação, foram proferidas, mais recentemente, decisões originárias do Tribunal de Justiça da Bahia, a exemplo da Apelação nº 0510938-28.2013.8.05.0001 – Rel. Des. Lidivaldo Reaiche Raimundo Britto e Agravo Regimental nº 0566887-03.2014.8.05.0001/50000 - Rel. Des. Maurício Kertzman Szporer. No mesmo sentido o Superior Tribunal de Justiça (STJ), no AgRg no REsp (Agravo Regimental no Recurso Especial) nº 1532105 - RR – Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho (data do julgamento: 15/03/2016) e no AgRg no REsp nº 131802015- RS – Rel. Min. Benedito Gonçalves (data do julgamento: 15/08/2013).

Diante desse quadro a PGE/PROFIS vem emitindo Pareceres Jurídicos em processo que tramitam neste Conselho Estadual de Fazenda, ressaltando a inafastabilidade do entendimento consolidado na Súmula Vinculante nº 8 do STF, de que as regras concernentes à decadência e prescrição se encontravam reservadas pela C.F. à regulação por lei complementar, não havendo possibilidade de êxito de tese contrária na esfera judicial, vinculada à aplicação de normas previstas na legislação estadual. A PGE, nessas intervenções, vem apresentando as seguintes conclusões:

*- a exemplo do que fez o próprio STF quando da edição da Súmula Vinculante (SV) nº 08, seria pertinente a aplicação da técnica da modulação de efeitos dos atos de interpretação voltados ao reconhecimento da decadência, de forma que a Administração judicante poderia decidir pela invalidação dos autos de infração que aplicassem o prazo previsto pelo art. 107-B, § 5º, do COTEB, se lavrados em data posterior à pacificação do entendimento do STF, ou seja, após a edição da SV nº 8, em 12 de julho de 2008;*

*- ao reconhecer a mudança de orientação jurisprudencial com o fim de atender o interesse público primário no sentido de evitar a litigiosidade do Estado e a ocorrência de sucumbências judiciais desnecessárias o Parecer sugere que seja reconhecida a decadência de constituir o crédito tributário apenas quanto aos lançamentos lavrados após a consolidação da dessa mudança de entendimento, ou seja, somente em relação aos autos de infração lavrados em data posterior a 12 de julho de 2008;*

*- Assim, aplicando a orientação fixada pela SV nº 08 do STF foi sugerido no Parecer da PGE a dispensa de intervenções judiciais pelos Procuradores do Estado observados os seguintes critérios, abaixo reproduzidos:*

i) com relação aos autos de infração lavrados quando verificada a existência de débito declarado e não pago ou simplesmente ausência de declaração e pagamento (omissão de operação ou prestação de serviços tributáveis), deve ser aplicada a regra do art. 173, inciso I, do CTN e do art. 107-B, §5º do COTEB (prazo decadencial contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato gerador );

ii) com relação aos autos de infração lavrados quando verificada a existência de dolo, fraude ou simulação quanto a débito declarado e pago, integral ou parcialmente, deve ser aplicada a regra do art. 150, §4º, c/c art. 173, inciso I e parágrafo único, do CTN (prazo decadencial contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte à expedição de ato declarando a existência de dolo, fraude ou simulação ou da notificação ao sujeito passivo de medida preparatória para constituir o fato jurídico dolo, fraude ou simulação);

iii) com relação aos autos de infração lavrados quando verificada a existência de dolo, fraude ou simulação quanto a débito declarado e pago, integral ou parcialmente, e, havendo

notificação do sujeito passivo de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento, deve ser aplicada a regra do art. 150, §4º, c/c 173, parágrafo único do CTN (prazo decadencial contado a partir do recebimento da notificação pelo sujeito passivo);

iv) com relação aos autos de infração lavrados quando verificada a existência de débito declarado e pago, integral ou parcialmente, **em data anterior à 12 de junho de 2008**, deve ser aplicada a regra do art. 107-B, §5º do COTEB;

v) com relação aos autos de infração lavrados quando verificada a existência de débito declarado e pago, integral ou parcialmente, **em data posterior à 12 de junho de 2008**, deve ser aplicada a regra do art. 150, §4º, do CTN;

Esse entendimento foi objeto de Consolidação pela Procuradoria Estadual no Incidente de Uniformização PGE nº 2016.194710-0.

Portanto, tratando-se de lançamento de ofício corretivo dos atos de apuração e pagamento realizados pelo contribuinte em relação ao ICMS mensal em que houve dedução de créditos fiscais considerados indevidos pelo fisco, a situação se enquadrada na regra contida no § 4º, do art. 150 do CTN, ou seja, trata-se de hipótese de lançamento por homologação que somente ocorre nos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de “antecipar” o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, sujeitando-se a posterior homologação, expressa ou tácita, por aquela autoridade.

A questão relativa à modulação dos efeitos da Súmula Vinculante nº 08 do STF, que estabeleceu que as regras concernentes à decadência e prescrição se encontravam reservadas pela C.F. à regulação por lei complementar, deve ser agora analisada. Em 12/06/2008, o pleno do STF, declarou a inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei Federal nº 8.212/1991, com efeito “*ex nunc*” (para frente), salvo em relação às ações judiciais propostas até 11/06/2008. A modulação de efeitos teve em vista a repercussão e a insegurança jurídica que poderia se verificar em relação à possibilidade de repetição de indébitos de valores já recolhidos, administrativamente ou por execução fiscal, antes decisão que declarou a inconstitucionalidade com efeitos vinculantes.

Este raciocínio foi transposto também para a legislação do ICMS, conforme sinalizado nos Pareceres da PGE, de forma que a declaração de inconstitucionalidade alcança não só a norma geral, ou seja, a Lei, que esteja em desconformidade com a Carta Magna, mas também os atos administrativos que se fundamentaram na lei inválida. A título de exemplo, cito o trecho do Parecer Jurídico exarado no PAF nº 206891.0030/13-8, recentemente julgado por esta 5ª JJF, que resultou no Acórdão nº 0139/05/17, de 03/08/2017, que aponta conclusão nesse sentido: **“Por conseguinte, reputamos ser apropriado à Administração judicante decidir pela invalidade dos autos de infração que aplicarem o prazo previsto pelo art. 107-B, § 5º do COTEB, se lavrados em data posterior à pacificação do entendimento do STF, ou seja, depois da edição da Súmula Vinculante nº 8, em 12 de junho de 2008”.**

Dessa forma, a partir de 12/06/2008, as disposições do art. 107, § 5º do COTEB não seriam mais válidas assim como os atos administrativos que se fundamentassem nessa norma integrante do ordenamento jurídico do Estado da Bahia.

No caso concreto, o A.I. em exame foi lavrado em 21/12/2012, quando a SV nº 08 já se encontrava produzindo efeitos no ordenamento jurídico. O entendimento ali consignado, portanto, é plenamente aplicável aos fatos geradores lançados neste Auto de Infração.

Assim, considerando que o ato de lançamento formalizado através do A.I. nº 206891.0051/12-7, se tornou perfeito e acabado com a ciência do contribuinte verificada em 26/12/2012, os fatos geradores anteriores a 5 anos desta data, ocorridos em 31/01/2007, 28/02/2007, 31/03/2007, 30/04/2007, 31/05/2007, 30/06/2007, 31/07/2007, 31/08/2007, 30/09/2007, 31/10/2007 e 30/11/2007, foram atingidos pela decadência, de forma que os créditos tributários reclamados naquelas datas ficam extintos, incidindo a regra do art. 156, inc. V, do CTN, que apresenta o seguinte teor:

**Art. 156 – Extinguem o crédito tributário:**

(...)

*V – a prescrição e a decadência.*

Remanesce, na infração 01, atinente à glosa de créditos fiscais de ICMS nas operações de transferência de produtos industrializados, em contrariedade às determinações do art. 13, § 4º, inc. II, da Lei Complementar nº 87/96, a ocorrência relacionada ao mês de dezembro/2007. Essa ocorrência foi objeto de revisão efetuada pelos autuantes, conforme Parecer Informativo juntado às fls. 385/386, com a exclusão dos fretes em que restou demonstrada a apropriação correta do crédito fiscal no estabelecimento autuado, em razão da prestação de serviço de transporte de cargas ter sido contratada na modalidade FOB, ou seja, com pagamento do frete no destino. Permaneceram na autuação tão somente as parcelas em que não houve a citada comprovação envolvendo também os itens não compreendidos nas rubricas: matéria-prima, material secundário, mão-de-obra direta e acondicionamento.

O reclamo do contribuinte quanto à utilização da alíquota de 17% não procede, visto que no cálculo do ICMS por base as informações existentes nos documentos fiscais emitidos pelos remetentes das mercadorias (notas fiscais e conhecimentos de transporte de cargas – CTRCs). O uso da alíquota de 17% apesar de incorreta não altera o valor autuado visto que o valor do principal foi extraído dos créditos de ICMS destacados nos documentos fiscais de entrada e escriturados no livro de entradas de mercadorias da empresa autuada.

Da mesma forma não procedem os reclamos do contribuinte quanto à existência de créditos de ICMS dos meses de julho, agosto e setembro do exercício de 2017, apurados no livro Registro de Apuração do imposto da empresa, suficientes para anular ou compensar os valores residuais do presente lançamento de ofício. Eventuais créditos existentes na conta corrente do ICMS da empresa autuada poderão ser utilizados para pagamento do valor residual do Auto de Infração via emissão do Certificado de Crédito, após prévio exame da sua consistência e liquidez pelos órgãos de fiscalização da circunscrição fiscal do contribuinte.

Na infração 02 não há como se acolher a preliminar de decadência por se tratar de obrigação de fazer (entrega dos arquivos magnéticos com o detalhamento dos custos de produção dos estabelecimentos remetentes da mercadoria fabricadas). Valho-me da seguinte fundamentação:

A ação fiscal, no tocante a essa obrigação instrumental, foi deflagrada com a lavratura dos 4 (quatro) Termos de Intimação que se encontram anexados às fls. 14 a 31 deste PAF. Esses Termos tinham por escopo a apresentação dos arquivos magnéticos contendo o detalhamento dos custos de produção. Foram obedecidos, portanto, os ritos procedimentais para a constituição do crédito tributário, com a formalização das mencionadas intimações, não havendo, no caso concreto, vícios formais que maculem de nulidade o procedimento fiscal em exame, inclusive com a concessão do prazo de 5 (cinco) dias úteis para a entrega dos arquivos magnéticos.

As obrigações de apresentação dos arquivos magnéticos e demais informações de interesse do fisco, previstas na legislação de regência, estão no rol, conforme já alinhado acima, das denominadas obrigações instrumentais ou acessórias (obrigações de fazer). São informações indispensáveis e necessárias para que o fisco possa aplicar os roteiros de fiscalização a partir dos registros de entradas, saídas, estoques etc. O não cumprimento dessas obrigações pelo sujeito passivo enseja a aplicação de penalidades pecuniárias, observados os procedimentos legais prévios para lançamento das mesmas previstos nas normas de regência, com especial destaque para a prévia e necessária intimação visando a correção das inconsistências ou omissões.

Tratando-se de obrigação de fazer, mediante a transmissão e entrega dos arquivos magnéticos ao fisco e das informações econômico-fiscais, aplica-se o prazo decadencial previsto no art. 173, inc. I, do CTN, cujo prazo “a quo” ou inicial tem contagem a partir de 1º dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado. Diante da inércia do contribuinte de não apresentar os arquivos ou informações econômico-fiscais ou apresentá-los com inconsistência,

não há ato do sujeito passivo a ser homologado pelo fisco. Nessa linha de entendimento, considerando que o Auto de Infração foi lavrado em 21/12/2012, com ciência ao contribuinte em 26/12/2012, o prazo de decadência em relação aos fatos geradores verificados no exercício de 2007 teve início em 01/01/2008, encerrando-se em 31/12/2012, de forma que não se encontrava extinto o direito do fisco de lançar as penalidades por descumprimento das obrigações instrumentais cobradas neste Auto de Infração.

Diante do acima exposto, concluo que a penalidade lançada no item 02 do Auto de Infração não está alcançada pela decadência.

Conforme já alinhado nas considerações acima, a infração 02 diz respeito ao descumprimento de obrigação acessória, com aplicação de multa pecuniária, no valor de R\$171.917,80, em razão do contribuinte ter deixado de fornecer arquivo magnético mediante intimação, com informações relacionadas aos custos de produção/fabricação das mercadorias que foram objeto de transferência em operações interestaduais realizadas entre estabelecimentos da empresa autuada.

Constou, em complemento, na peça acusatória, que houve a falta de apresentação ao fisco dos arquivos contendo o detalhamento dos custos de produção (arquivo eletrônico contendo o detalhamento do custo das mercadorias produzidas nos estabelecimentos que promoveram as operações de transferências interestaduais). Foi informado no processo que mesmo após terem sido efetuadas 04 (quatro) intimações para tal finalidade, tudo de acordo com o detalhamento consignado no próprio corpo do Auto de Infração, não se obteve êxito nas solicitações. A conduta do sujeito passivo foi enquadrada nos arts. 686 e 708-B, do RICMS-BA, aprovado pelo Dec. nº 6.284/1997 (RICMS-97), com a penalidade prevista no art. 42, inc. XIII-A, letra “g”, da Lei nº 7.014/96, com a redação dada pela Lei nº 9.159/04.

O fato infracional e respectiva penalidade foram enquadrados no Auto Infração no art. 42, inc. XIII-A, letra “g”, da Lei 7.014/96, com a redação dada pela Lei nº 9.430/2005, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores (exercício de 2007, mês de janeiro). O referido dispositivo legal apresentava a seguinte redação:

**Art. 42 – (...)**

(...)

**XIII - A – nas infrações relacionadas com a entrega de informações em arquivo eletrônico e com o uso de equipamento de controle fiscal ou sistema eletrônico de processamento de dados:**

(...)

**g) 1% (um por cento) do valor das saídas de mercadorias e das prestações de serviços realizadas em cada período de apuração, pelo não fornecimento, mediante intimação, do respectivo arquivo magnético contendo a totalidade das operações de entrada e de saída e das prestações de serviços tomadas e realizadas, ou pela entrega dos referidos arquivos em padrão diferente do previsto na legislação, ou em condições que impossibilitem a sua leitura;”.**

O referido dispositivo apenava com multa de 1% o não fornecimento, mediante intimação, dos arquivos magnéticos contendo a totalidade das operações de entrada de saídas e das prestações de serviços ocorridas em determinado período fiscal. Este texto normativo não ampara a aplicação de penalidade por falta de entrega de arquivo eletrônico relacionado a detalhamentos dos custos de produção do estabelecimento fabril localizado em outra unidade federada. Totalidade das operações de entradas e saídas se relacionam, portanto, às informações existentes nas correspondentes notas fiscais que acobertaram as saídas e entradas de mercadorias e serviços no estabelecimento empresarial. No caso concreto os autuantes apenaram o contribuinte com multa pecuniária aplicável a fato infracional diverso, fazendo uso da analogia, o que é vedado pelo nosso ordenamento jurídico.

Observo que a redação atual da letra “k”, do inciso XIII-A do *caput* do art. 42, prevê penalidade de 1% sobre a fata de entrega, mediante intimação, de informação de natureza contábil. Essa infração foi introduzida na Lei nº 7.014/96 pela Lei nº 10.847/07, somente em 27/11/07, DOE de 28/11/07, efeitos a partir de 28/11/07, portanto, após a ocorrência do fato gerador da infração 02,

verificada na data de 31/01/2007, conforme consta do Demonstrativo da referida imputação, reproduzido à fl. 06 dos autos.

Importante destacar também que somente em 2012, por força da Lei nº 12.605, de 14/12/12, foi inserida, na Lei nº 7.014/96, novo dispositivo, correspondente ao art. 22-B, que introduziu regra autorizadora do arbitramento da base de cálculo do ICMS quando a empresa não proceder ao fornecimento dos arquivos magnéticos para a apuração do valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria ou o detalhamento da composição do custo da mercadoria produzida, para fins de aplicação dos comandos do art. 13, § 4º, da Lei Complementar nº 87/96. Mais uma demonstração de que a legislação vigente em janeiro de 2007 não apenava os fatos que foram objeto do lançamento que integra o item 02 do Auto de Infração.

Logo, em 31/01/2007 a conduta do contribuinte de não entrega das informações dos custos de produção industrial em meio eletrônico ou mesmo em papel era fato atípico para fins de aplicação de multa pecuniária. Não se encontrava, portanto, apenado pela Lei nº 7.014/96, de forma que a multa aplicada pelos autuantes na infração 02, com base nas disposições do art. 42, inc. XIII-A, letra “g”, na redação vigente à época (31/01/2007), é totalmente insubsistente por falta de lastro legal.

Por fim, observo que mesmo que o fato acima descrito não fosse atípico em janeiro/2007, poderia ser aplicável ao caso as disposições do art. 46, § 2º, do COTEB – Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia).

Dispõe o referido dispositivo legal que: *Art. 46 (...) § 2º - “A multa pelo descumprimento de obrigação acessória será absorvida pela multa prevista para o descumprimento de obrigação principal quando a infração punida por aquela multa tenha sido considerada para agravar a multa pela falta de recolhimento do imposto devido, com referência ao mesmo sujeito passivo infrator”.*

Temos nesse dispositivo o princípio da consunção ou princípio da absorção. O descumprimento da obrigação acessória constituiu o MEIO necessário ou FASE FORMAL (etapa) de preparação ou execução de outra infração – o descumprimento da obrigação principal. No caso concreto o não atendimento das 04 (quatro) intimações para entrega dos arquivos magnéticos contendo os custos relacionados à matéria-prima, material secundário, mão-de-obra direta e acondicionamento, conduziram a apuração da base imponível por outros meios, sendo apenado o contribuinte, no tocante ao descumprimento da obrigação principal, com a multa de 60% do valor do imposto lançado, prevista no art. 42, inc. VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96.

Portanto, a multa pelo descumprimento da obrigação principal, no valor expressivo de 60% absorveu a multa por descumprimento de obrigação acessória, posto que na relação **consuntiva** temos uma relação de continente e conteúdo. Costuma-se dizer: o peixão (fato mais abrangente) engole o peixinho (fatos que integram aquele como sua parte).

Assim, por exemplo, em um levantamento quantitativo de estoques em que seja apurada omissão de saídas de mercadorias, houve da parte do infrator a conduta de falta de emissão de notas fiscais. A infração acessória nesse caso foi o meio de que se valeu o infrator para não cumprir a obrigação principal de pagar o tributo das mercadorias omitidas. A penalidade da infração maior absorve a menor. O contrário implicaria em “*bis in idem*” ou duplicidade de penalizações sobre o mesmo fato.

Duas são as regras que podemos extrair do raciocínio acima exposto:

- *o fato de maior entidade consome ou absorve o de menor graduação (lex consumens derogat lex consumptae);*
- *a infração-fim absorve a infração-meio.*

Pelas razões acima apresentadas somos pela exclusão da multa da infração 02, em razão da atipicidade da conduta do sujeito passivo e ainda que o fato não fosse atípico a penalidade por

descumprimento de obrigação acessória seria absorvida pela multa da infração 01, atinente à exigência do imposto (obrigação principal).

Ante o exposto, nosso VOTO é pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração. Fica mantida em parte a Infração 01 no que se refere ao fato gerador verificado em 31/12/2017, no valor principal de R\$5.268,57, conforme Demonstrativo de Débito juntado à fl. 401 deste PAF, em conformidade com o resultado da diligência efetuada pelos autuantes, a pedido deste órgão julgador.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206891.0051/12-7**, lavrado contra **BUNGE ALIMENTOS S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$5.268,57**, acrescido de multa de 60%, prevista no art. 42, inciso VII, alínea "a", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta recorre da presente Decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inc. I, "a", do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, com a alteração promovida pelo Dec. nº 13.537/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de agosto de 2017.

ANGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO – PRESIDENTE

TOLSTOI SEARA NOLASCO – RELATOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO – JULGADORA