



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 3ª Câmara de Julgamento

RESOLUÇÃO Nº: 088 /2016

30ª SESSÃO ORDINÁRIA EM: 17.10.2016

PROCESSO DE RECURSO Nº 1/480/2011 – AUTO DE INFRAÇÃO Nº 1/201022664-4

RECORRENTE: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INST/BUNGE ALIMENTOS SA

RECORRIDO: AMBOS

RELATORA ORIGINÁRIA: CONSELHEIRA ANA MÔNICA FILGUEIRAS MENESCAL

RELATORA DESIGNADA: CONSELHEIRA ANA CAROLINA C. VIANA NOGUEIRA

EMENTA: ICMS – CRÉDITO INDEVIDO. 1. A empresa autuada creditou-se indevidamente de ICMS, no exercício de 2005, em decorrência de estornos de débitos efetuados sem comprovação legal. 2. Preliminar de decadência refutada, por unanimidade de votos, com fulcro no art. 173, I, do Código Tributário Nacional. 3. Preliminar por cerceamento ao direito de defesa do contribuinte afastada, por unanimidade de votos. 4. No mérito ratificada, por unanimidade de votos, a decisão exarada na Instância Prima de **PARCIAL PROCEDÊNCIA** da increpação fiscal, com supedâneo no resultado apresentado no laudo pericial, o qual reduziu a base de cálculo da autuação. 5. Aplicação das penalidades insertas no art. 123, II, “a”, da Lei nº 12.670/96 c/c o § 5º, I do mesmo dispositivo, em relação ao montante do crédito aproveitado e não aproveitado, respectivamente. 6. Recurso ordinário conhecido e não provido, de acordo com o parecer da Assessoria Processual-Tributária, referendado pela Douta Procuradoria Geral do Estado.

01 – RELATÓRIO

O auto de infração ora em exame tem como relato, *ad litteram*:

“CRÉDITO INDEVIDO, PROVENIENTE DO LANÇAMENTO NA CONTA GRÁFICA DO ICMS EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO. ESSA EMPRESA CREDITOU-SE NA CONTA GRÁFICA DO ICMS E APROVEITOU INDEVIDAMENTE DO ICMS NO VALOR DE R\$ 867.464,04, DURANTE O EXERCÍCIO DE 2005, SOB O TÍTULO DE ESTORNO DE DÉBITO, SEM NENHUMA COMPROVAÇÃO LEGAL, CONFORME INFORMAÇÃO COMPLEMENTAR E PLANILHAS EM ANEXO.”

O agente autuante aponta como dispositivos infringidos os artigos 49, 52 e 53, da Lei nº 12.670/96 e sugere como penalidade a encartada no Art. 123, II, “a”, da Lei nº 12.670/96, alterado pela Lei nº 13.418/03.



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 3ª Câmara de Julgamento

Demonstrativo Tributário(R\$)	do Crédito
ICMS	867.464,04
Multa	867.464,04
TOTAL	1.734.928,08

Às Informações Complementares ao auto de infração esclarece o agente fiscal: *“Através dos Termos de Intimação de nºs 2010.17819 e 2010.25694, cientificados em 18/08/2010 e 25/10/2010, respectivamente, intimamos a empresa a comprovar os estornos de débitos lançados na conta gráfica do ICMS no Livro Registro de Apuração do ICMS. Em virtude dessa empresa não haver comprovado os lançamentos retrocitados lavramos o presente auto de infração.”*

Constam no caderno processual, às fls. 4/47, os documentos alusivos ao procedimento de fiscalização.

O sujeito passivo, após pedido de dilação de prazo, apresenta impugnação ao feito, às fls.64/83 dos autos.

Diante dos argumentos defensórios, o julgador singular encaminha o processo à Célula de Perícias-Fiscais e Diligências, com o desiderato de proceder à nova análise dos livros e documentos fiscais da empresa autuada, objetivando verificar a veracidade das alegações suscitadas, bem como discriminar detalhadamente a real operação realizada.

Em resposta, a CEPED apresenta o laudo pericial, às fls. 171/174 dos presentes fólios.

Às fls. 190/654 o contribuinte colaciona aos autos documentos fiscais, visando comprovar os estornos de débito em exame.

Manifestando-se acerca do trabalho pericial (fl. 655), expressa o autuado que concorda com sua conclusão, no sentido de que *a empresa cumpriu com o disposto na legislação regulamentar para as operações da cadeia do trigo, em linha com os argumentos de defesa para cancelamento da exigência.*

Retornados os autos à Célula de Julgamento o julgador monocrático, mediante despacho à fl. 660, remete novamente o processo em pauta para a Célula de Perícias e Diligências, com o fito de verificar se os documentos fiscais acostados ao caderno processual pelo contribuinte comprovam o estorno de débito em questão e, caso os valores encontrados sejam divergentes aos do lançamento, definir a nova base de cálculo da autuação.

A Célula de Perícias-Fiscais e Diligências apresenta o laudo pericial correspondente, conforme documento que dormita às fls. 673/734 dos fólios processuais.

Manifestando-se acerca do resultado do segundo laudo pericial (fls. 736/739), a empresa autuada ratifica as alegações aventadas em sede de impugnação.



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 3ª Câmara de Julgamento

Empós, a Célula de Julgamento de 1ª Instância por meio da decisão consubstanciada no Julgamento de nº 1069/2016 refuta as preliminares de nulidade invocadas pela defesa e conclui, no mérito, pela **PARCIAL PROCEDÊNCIA** da autuação, sob o pálio de que o “feito fiscal requer reparo quanto ao quantitativo reclamado na inicial, é que a perícia constatou um valor inferior ao apontado pelo autuante na inicial”, aplicando-se-lhe a penalidade discriminada no art. 123, II, alínea “a” c/c o §5º, inciso I, da Lei nº 12.670/96, alterado pela Lei nº 13.418/2003.

Irresignada com a decisão ultimada em primeiro grau, o contribuinte reingressa nos autos com recurso ordinário ao Conselho de Recursos Tributários, no qual apresenta o seguinte arrazoado:

- 1. Preliminarmente, a decadência do direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário em comento, nas competências de janeiro a dezembro de 2005, ao fundamento de que se a modalidade de lançamento é por homologação e o contribuinte antecipa o pagamento corretamente ou a menor, o termo inicial da contagem do prazo decadencial se dá na data da ocorrência do fato gerador, consoante o disposto no art. 150, §4º, do CTN. Colaciona ensinamentos doutrinários, dispositivos legais, bem como aresto do STJ para embasar suas ponderações;*
- 2. Nulidade do auto de infração por falta de motivação/violação ao princípio da legalidade/cerceamento ao direito de defesa. O auto de infração em questão não caracteriza de forma cristalina a matéria tributável, além de ora fundamentar a autuação em dispositivos estranhos aos fatos, violando essencialmente o princípio da motivação e legalidade dos atos administrativos;*
- 3. No mérito, reitera que o estabelecimento autuado, por realizar operações com trigo em grão e farinha de trigo, bem como dos insumos aplicados, está sujeito à regulamentação prevista no Protocolo ICMS nº 46/00, que objetivou harmonização da substituição tributária do ICMS pelos Estados signatários integrantes das regiões Norte e Nordeste, com reflexos, por óbvio, naqueles não signatários;*
- 4. Todas as operações informadas são referentes à cadeia produtiva do trigo em grão e farinha de trigo, bem como dos insumos aplicados, todas acobertadas pela substituição tributária;*
- 5. Exemplificadamente, destaca os meses de março e abril. No mês de março e abril/2005 a impugnante realizou operações de saída dos produtos descritos no quadro que são insumos para moagem e industrialização do trigo e também operações de saídas de trigo e suas misturas, que por estarem sujeitas à substituição tributária quando das entradas não deveriam ser oneradas pelo ICMS nas operações subsequentes;*
- 6. Nas operações de saída dos insumos lactato, ferro e ácido fólico, por serem devolução ao remetente, que havia recolhido o ICMS por substituição tributária, houve destaque tão somente para que o mesmo procedesse ao ressarcimento do valor pago a maior;*



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 3ª Câmara de Julgamento

7. *Da mesma forma, quanto às operações de devolução, venda de farinha de trigo a destinatário de Estado não signatário e transferência de insumos entre estabelecimentos da mesma empresa, em que houve destaque nas nf's de ICMS para fins de crédito do destinatário;*
8. *Estas operações acabaram gerando um débito indevido, obrigando a impugnante a fazer manualmente a correção através de um crédito equivalente ao ICMS destacado nas nf's, cujo montante foi relacionado no demonstrativo fiscal, para que não houvesse pagamento indevido do imposto, ou seja, em duplicidade;*
9. *Multa com efeito confiscatório;*
10. *Pelo que requer, in fine, a improcedência ou a nulidade do feito fiscal, alternativamente.*

O parecer da Assessoria Processual-Tributária, referendado pelo representante da Procuradoria Geral do Estado, opina pelo conhecimento do recurso ordinário, negando-lhe provimento, a fim de confirmar a decisão parcialmente condenatória proferida na instância singular, pelos mesmos fundamentos.

Apreciados os autos na 29ª sessão ordinária, em 29 de setembro de 2016, a Colenda Câmara acatou, por maioria de votos, a preliminar de decadência requestada pelo defendente, ao fundamento de que é imperiosa no caso concreto a aplicação do art. 150, §4º, do CTN, sendo concedidas vistas à Conselheira Tereza Porto para dirimir dúvidas quanto ao mérito da lide.

É o relatório.

02 - VOTO DO RELATOR

Cuida o ilícito tributário em exame de creditamento indevido de ICMS, proveniente de estornos de débito procedidos pelo contribuinte sem a pertinente comprovação legal.

1. Preliminarmente

Contrapondo-se ao feito, sustenta o autuado, em caráter preliminar, a decadência do direito do Fisco formalizar o crédito tributário referente aos fatos geradores do exercício de 2005, em face do transcurso do prazo previsto no art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional.

Fazendo uma breve revisão teórica, afirma-se que o Código Tributário Nacional (CTN) traz expressa previsão de duas normas acerca do prazo decadencial do direito da Fazenda Pública lançar o crédito tributário, quais sejam: I) art. 173, I, aplicável aos tributos sujeitos ao lançamento de ofício ou por declaração, segundo o qual o *dies a quo* da contagem do prazo é o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador; e II) art. 150, §4º, aplicável aos tributos lançáveis por homologação, o qual prevê que a contagem do prazo inicia-se do dia da ocorrência do fato gerador.



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 3ª Câmara de Julgamento

Definir a regra a ser aplicada para constituição do crédito tributário pela lavratura do auto de infração quanto aos tributos sujeitos a lançamento por homologação foi o móvel propulsor de inúmeros debates em nossos Tribunais Superiores e na doutrina pátria.

No âmbito do Superior Tribunal de Justiça (STJ) as decisões apontam no sentido de que inexistindo pagamento sequer parcial do tributo pelo contribuinte, o Fisco simplesmente não teria o que homologar, fato que deslocaria a disciplina decadencial para o artigo 173, I, mesmo em se tratando de tributo lançável por homologação.

Ou seja, partindo exclusivamente dessa constatação fática (existência ou não de pagamento), o Egrégio Tribunal utilizava esse critério para escolha da regra jurídica que fixa a contagem do prazo de decadência prevista no CTN (com pagamento – art. 150, § 4º; sem pagamento – art. 173, inciso I).

Essa diretriz restou consolidada no REsp nº 973.733 – SC. Cite-se:

“1. A Primeira Seção, conforme entendimento exarado por ocasião do julgamento do Recurso Especial repetitivo 973.733/SC, Rel. Min. Luiz Fux, considera, para a contagem do prazo decadencial de tributo sujeito a lançamento por homologação, a existência, ou não, de pagamento antecipado, pois é esse o ato que está sujeito à homologação pela Fazenda Pública, nos termos do art. 150 e parágrafos do CTN.

2. Havendo pagamento, ainda que não seja integral, estará ele sujeito à homologação, daí porque deve ser aplicado para o lançamento suplementar o prazo previsto no § 4º desse artigo (de cinco anos a contar do fato gerador). Todavia, não havendo pagamento algum, não há o que homologar, motivo porque deverá ser adotado o prazo previsto no art. 173, I, do CTN”.

Em síntese, assim restariam definidas as hipóteses de aplicação das duas normas: (a) se o lançamento é de ofício, aplica-se o artigo 173, I, CTN; (b) se o lançamento é por homologação, mas o contribuinte atua com fraude, dolo ou simulação, aplica-se o artigo 173, I, CTN; (c) se o lançamento é por homologação, o contribuinte atua sem fraude, dolo ou simulação, mas incorre na inadimplência integral do tributo, aplica-se o artigo 173, I, CTN; e (d) se o lançamento é por homologação, o contribuinte atua sem fraude, dolo ou simulação, mas há pagamento parcial tributo, aplica-se o artigo 150, §4º, CTN.

Com o objetivo de uniformizar o juízo e espancar quaisquer dúvidas acerca da matéria controversa foi aprovada a edição da Súmula nº 555, em 09/12/2015. Transcrevo o seu enunciado:

“Súmula nº 555. Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa”.

Não obstante o texto literal da súmula seja merecedor de críticas, por dar margem a interpretações diversas, notadamente quanto ao início do verbete – “Quando não houver declaração do débito” - o fato é que súmulas são enunciados que resumem o entendimento



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 3ª Câmara de Julgamento

majoritário de um Tribunal sobre determinado assunto por ele apreciado. Elas são editadas após repetidas decisões num mesmo sentido.

Nesse contexto, afirma-se que o “pagamento” é o fator determinante para definição da regra jurídica de decadência a ser aplicada nos lançamentos por homologação. Essa é a compreensão do alcance da norma sumulada.

Interpretação outra faria do artigo 150, §4º do CTN “*letra morta*”, retirando-lhe todo e qualquer campo de incidência, e dissociando-lhe completamente da diretriz jurisprudencial que se propõe justamente a resumir e representar.

Tanto que acórdãos do STJ posteriores à publicação do entendimento sumular convergem nesse sentido. Vide excerto do AgRg no Agravo em Recurso Especial nº 132.784-SP (2011/0295926-0):

“Isso porque a obrigação tributária não declarada pelo contribuinte no tempo e modo determinados pela legislação de regência está sujeita ao procedimento de constituição do crédito pelo fisco, por meio do lançamento substitutivo, o qual deve se dar no prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN, quando não houver pagamento antecipado, ou no art. 150, § 4º, do CTN, quando ocorrer o recolhimento, ainda que em valor menor do que aquele que a Administração entende devido, pois, nesse último caso, a atividade exercida pelo contribuinte, de apurar, pagar e informar o crédito tributário, está sujeita à verificação pelo ente público, sem a qual ela é tacitamente homologada.”

Essa é a inteligência da Súmula 555 do STJ: “Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.”

Confiram-se, ainda, os seguintes julgados da Primeira Seção, com grifos adicionados:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 3ª Câmara de Julgamento

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs.. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs.. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008 (REsp 973.733/SC, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 18/09/2009, submetido ao rito do art. 543-C do CPC).

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. DECADÊNCIA. PRAZO PARA A CONSTITUIÇÃO DE DÉBITO PELA FAZENDA ESTADUAL. PAGAMENTO A MENOR EM DECORRÊNCIA DE SUPOSTO CREDITAMENTO INDEVIDO. APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CTN. MATÉRIA PACIFICADA EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA (RESP 973.733/SC).

1. Agravo regimental contra decisão que deu provimento aos embargos de divergência pelos quais a contribuinte suscita dissenso pretoriano acerca da contagem do lapso decadencial para o lançamento de ofício tendente a cobrar as diferenças de crédito de tributo sujeito a lançamento por homologação pago a menor em decorrência de creditamento indevido.

2. 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.

3. "[...] ocorrendo o pagamento antecipado por parte do contribuinte, o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador, conforme estabelece o § 4º do art. 150 do CTN" (AgRg nos EREsp. 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, DJ 10.4.2006).



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 3ª Câmara de Julgamento

4. Com efeito, a jurisprudência consolidada por esta Corte dirime a questão jurídica apresentada a partir da existência, ou não, de pagamento antecipado por parte do contribuinte. Para essa finalidade, salvo os casos de dolo, fraude ou simulação, despiciendo se mostra indagar a razão pela qual o contribuinte não realizou o pagamento integral do tributo.

5. A dedução aqui considerada (creditamento indevido) nada mais é do que um crédito utilizado pelo contribuinte decorrente da escrituração do tributo apurado em determinado período (princípio da não cumulatividade), que veio a ser recusada (glosada) pela Administração. Se esse crédito abarcasse todo o débito tributário a ponto de dispensar qualquer pagamento, aí sim, estar-se-ia, como visto, diante de uma situação excludente da aplicação do art. 150, § 4º, do CTN.

6. Na espécie, o acórdão que julgou o recurso especial foi claro ao consignar que houve pagamento a menor de débito tributário em decorrência de creditamento indevido. Dessa forma, deve-se observar o disposto no art. 150, § 4º, do CTN.

7. Agravo regimental não provido (AgRg nos EREsp 1.199.262/MG, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Seção, DJe 07/11/2011).

(...)

9. A decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, quais sejam: (i) regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado; (ii) regra da decadência do direito de lançar nos casos em que notificado o contribuinte de medida preparatória do lançamento, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento de ofício ou de tributos sujeitos a lançamento por homologação em que incorre o pagamento antecipado; (iii) regra da decadência do direito de lançar nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação em que há parcial pagamento da exação devida; (iv) regra da decadência do direito de lançar em que o pagamento antecipado se dá com fraude, dolo ou simulação, ocorrendo notificação do contribuinte acerca de medida preparatória; e (v) regra da decadência do direito de lançar perante anulação do lançamento anterior (In: Decadência e Prescrição no Direito Tributário, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, págs. 163/210).

10. Nada obstante, as aludidas regras decadenciais apresentam prazo quinquenal com dies a quo diversos.

11. Assim, conta-se do "do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" (artigo 173, I, do CTN), o prazo quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício), quando não prevê a lei o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, bem como inexistindo notificação de qualquer medida preparatória por parte do Fisco. No particular, cumpre enfatizar que "o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, sendo inadmissível a aplicação cumulativa dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do CTN, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, a fim de configurar desarrazoado prazo decadencial decenal.

12. Por seu turno, nos casos em que inexistente dever de pagamento antecipado (tributos sujeitos a lançamento de ofício) ou quando, existindo a aludida obrigação (tributos



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 3ª Câmara de Julgamento

sujeitos a lançamento por homologação), há omissão do contribuinte na antecipação do pagamento, desde que inócorrentes quaisquer ilícitos (fraude, dolo ou simulação), tendo sido, contudo, notificado de medida preparatória indispensável ao lançamento, fluindo o termo inicial do prazo decadencial da aludida notificação (artigo 173, parágrafo único, do CTN), independentemente de ter sido a mesma realizada antes ou depois de iniciado o prazo do inciso I, do artigo 173, do CTNN.

13. Por outro lado, a decadência do direito de lançar do Fisco, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando ocorre pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, nem sido notificado pelo Fisco de quaisquer medidas preparatórias, obedece a regra prevista na primeira parte do § 4º, do artigo 150, do Codex Tributário, segundo o qual, se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador: "Neste caso, concorre a contagem do prazo para o Fisco homologar expressamente o pagamento antecipado, concomitantemente, com o prazo para o Fisco, no caso de não homologação, empreender o correspondente lançamento tributário. Sendo assim, no termo final desse período, consolidam-se simultaneamente a homologação tácita, a perda do direito de homologar expressamente e, conseqüentemente, a impossibilidade jurídica de lançar de ofício" (In Decadência e Prescrição no Direito Tributário, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, pág. 170).

14. A notificação do ilícito tributário, medida indispensável para justificar a realização do ulterior lançamento, afigura-se como dies a quo do prazo decadencial quinquenal, em havendo pagamento antecipado efetuado com fraude, dolo ou simulação, regra que configura ampliação do lapso decadencial, in casu, reiniciado.

Entrementes, "transcorridos cinco anos sem que a autoridade administrativa se pronuncie, produzindo a indigitada notificação formalizadora do ilícito, operar-se-á ao mesmo tempo a decadência do direito de lançar de ofício, a decadência do direito de constituir juridicamente o dolo, fraude ou simulação para os efeitos do art. 173, parágrafo único, do CTN e a extinção do crédito tributário em razão da homologação tácita do pagamento antecipado" (Eurico Marcos Diniz de Santi, in obra citada, pág. 171).

15. Por fim, o artigo 173, II, do CTN, cuida da regra de decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário quando sobrevém decisão definitiva, judicial ou administrativa, que anula o lançamento anteriormente efetuado, em virtude da verificação de vício formal. Neste caso, o marco decadencial inicia-se da data em que se tornar definitiva a aludida decisão anulatória.

16. In casu: (a) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (b) a obrigação ex lege de pagamento antecipado do ISSQN pelo contribuinte não restou adimplida, no que concerne aos fatos geradores ocorridos no período de dezembro de 1993 a outubro de 1998, consoante apurado pela Fazenda Pública Municipal em sede de procedimento administrativo fiscal; (c) a notificação do sujeito passivo da lavratura do Termo de Início da Ação Fiscal, medida preparatória indispensável ao lançamento direto substitutivo, deu-se em 27.11.1998; (d) a instituição financeira não efetuou o recolhimento por considerar intributáveis, pelo ISSQN, as atividades apontadas pelo Fisco; e (e) a constituição do crédito tributário pertinente ocorreu em 01.09.1999.

17. Desta sorte, a regra decadencial aplicável ao caso concreto é a prevista no artigo 173, parágrafo único, do Codex Tributário, contando-se o prazo da data da notificação de medida preparatória indispensável ao lançamento, o que sucedeu em 27.11.1998 (antes do transcurso de cinco anos da ocorrência dos fatos impositivos apurados), donde se deduz a higidez dos créditos tributários constituídos em 01.09.1999.

18. Recurso especial parcialmente conhecido e desprovido (REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJ 25/02/2008)



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 3ª Câmara de Julgamento

Na hipótese dos autos, o Tribunal de origem assentou que houve pagamento antecipado pelo contribuinte, razão por que aplicou o art. 150, § 4º, do CTN para a contagem da decadência referente ao lançamento complementar das diferenças de ISSQN apontadas pelo fisco. Veja-se (e-STJ fls. 242/243):

Destarte, nos termos do artigo 150, § 1º, do CTN, o pagamento antecipado extingue o crédito tributário sob condição resolutória da ulterior homologação dessa atividade desenvolvida pelo sujeito passivo (apurar, pagar e informar).

O § 4º do indigitado dispositivo legal estabelece um prazo decadencial de 5 anos, contados da ocorrência do fato gerador, para que a Fazenda Pública verifique se as informações prestadas pelo contribuinte correspondem à realidade fática e se o valor pago está correto. O decurso deste prazo implica homologação tácita, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

No caso, os fatos geradores ocorreram em fevereiro, março, abril e maio de 1997. Em todos esses meses o embargante efetuou o pagamento do imposto (fls. 23/33) e o valor recolhido no período supera os R\$ 900.000,00.

O lançamento foi efetuado pelo Município em julho de 2002, ou seja, quando já estava extinto o crédito tributário pela homologação tácita (decadência).

Não prospera a alegação do apelante de que não houve pagamento do imposto sobre a "conta autuada" especificamente e, por conseguinte, o prazo decadencial deveria observar o disposto no artigo 173, I, do CTN, com termo inicial a partir do primeiro dia do exercício de 1998.

Ora, se não há indício de dolo, fraude ou simulação e o embargante prestou as informações referentes aos fatos geradores ocorridos no período, apurou o montante que entendia devido e efetuou o pagamento do imposto, eventual receita excluída da base de cálculo deveria ter sido verificada pela autoridade administrativa antes que ocorresse a homologação tácita e a consequente extinção do crédito tributário.

Desse modo, verificado no caso concreto que o contribuinte não procedeu ao recolhimento do imposto no período fiscalizado (vide planilha anexa ao laudo pericial, fl. 678), inafastável o reconhecimento de que a contagem do quinquênio decadencial rege-se pelo art. 173, I, do CTN.

Assim sendo, considerando que o fato imponible refere-se ao exercício de 2005, o Fisco poderia constituir o crédito tributário até 31/12/2010. Lavrado o auto de infração em epígrafe na data de 27/12/2010, não há que se falar em decadência.

Ainda em sede preliminar, suscita o autuado a nulidade do feito fiscal, sob o pálio de que a "motivação da autuação é vaga e imprecisa, não indicando claramente o autuante a qual crédito está se referindo, não em termos de valor, mas do que trata o suposto crédito indevido; os dispositivos legais supostamente violados pela recorrente não são compatíveis com a motivação nem com a realidade fática a ser abordada na discussão do direito", bem como "faltam informações essenciais que permitam a formulação e a instrução da defesa administrativa."

Sem razão o recorrente. Às Informações Complementares ao auto de infração (fl. 03) o agente autuante discrimina de forma pormenorizada – mês a mês - o crédito tributário resultante da presente autuação. Acrescenta, ademais, que em duas oportunidades procedeu à intimação da empresa autuada, a fim de que comprovasse os estornos dos débitos lançados na conta gráfica



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 3ª Câmara de Julgamento

do ICMS no Livro Registro de Apuração (Termos de Intimação de nº 2010.17819 e 2010.25694).

No tocante à indicação equivocada dos dispositivos legais violados, afirma-se que o contribuinte deve defender-se dos fatos narrados nas peças acusatórias e não da capitulação legal a eles conferida. A tipificação legal feita pelo fiscal autuante é irrelevante, na medida em que nem mesmo sua ausência enseja a nulidade da autuação.

Nesse esteio, é oportuno trazer à colação os artigos 33, XI, XIV, § 2º ⁵³ do Decreto nº 25.468/99, *in verbis*:

“Art. 33 – O auto de infração será numerado e emitido por meio de sistema eletrônico de processamento de dados, sem rasuras, entrelinhas ou borrões e deverá conter os seguintes elementos:

(...)

XI – descrição clara e precisa do fato que motivou a autuação e das circunstâncias em que foi praticado e, se necessário à melhor elucidação da ocorrência, o registro dos fatos e elementos contábeis e fiscais, em anexo do Auto de Infração, ou ainda fotocópia de documentos comprobatórios de infração;

XIV – indicação expressa dos dispositivos legais e regulamentares infringidos e dos que cominem a respectiva pena pecuniária.

(...)

§ 2º - A ausência da indicação referida no inciso XIV não ensejará nulidade, desde que o relato do auto de infração seja claro e preciso. (GN)

Vigora, pois, aqui o princípio da consubstanciação “*narra mihi factum dabo tibi jus*” (narra-me os fatos e te darei o direito).

Porquanto, a descrição da matéria tributável é subsistente, amparada nos documentos acostados aos autos, que fornecem indispensáveis elementos de convicção do ilícito atribuído ao contribuinte.

Observa-se também que não se olvidou durante o curso do processo de conceder à autuada a possibilidade de trazer aos autos provas que viessem a contrapor-se à acusação, inclusive com a remessa por duas vezes dos presentes fólios para a Célula de Perícias-Fiscais e Diligências.

Por conseguinte, o devido processo legal foi observado com análise dos pontos trazidos a lume no recurso ordinário, inexistindo cerceamento do direito de defesa da recorrente, já que oportunizado o contraditório.

Inferese, portanto, que não há no feito fiscal a configuração de nenhum ato falho que possa fulminar a ação fiscal de qualquer nulidade.

2. Meritum causae

Contrariamente ao mérito, reitera o autuado que “*por realizar operações com trigo em grão e farinha de trigo, bem como dos insumos aplicados, está sujeito à regulamentação prevista no*



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 3ª Câmara de Julgamento

Protocolo ICMS nº 46/00, que objetivou harmonização da substituição tributária do ICMS pelos Estados signatários integrantes das regiões Norte e Nordeste, com reflexos, por óbvio, naqueles não signatários.”

Aduz, adiante, que “todas as operações informadas são referentes à cadeia produtiva do trigo em grão e farinha de trigo, bem como dos insumos aplicados, todas acobertadas pela substituição tributária.”

Finaliza asseverando que “estas operações acabaram gerando um débito indevido, obrigando a impugnante a fazer manualmente a correção através de um crédito equivalente ao ICMS destacado nas nf's, cujo montante foi relacionado no demonstrativo fiscal, para que não houvesse pagamento indevido do imposto, ou seja, em duplicidade.”

Aludidas alegações foram consideradas no segundo laudo pericial acostado aos autos, o qual elucida de forma contundente (fls. 673 à 677):

“De acordo com o Protocolo 46/2000 na cobrança de ICMS na forma prevista neste protocolo não será admitida a utilização de qualquer crédito fiscal, assim como nas saídas internas e interestaduais com trigo em grão e farinha de trigo e mistura de farinha de trigo para Estados signatários deste protocolo o ICMS não deverá ser destacado no documento fiscal que acobertar a respectiva operação, desta forma quando um contribuinte de um Estado signatário deste protocolo realiza uma operação de saída para um contribuinte de um Estado não signatário do protocolo 46/00, o contribuinte remetente (signatário do Protocolo 46/00) emite documento fiscal com o destaque do imposto apenas para crédito do adquirente (não signatário do imposto), efetuando o estorno de débito na apuração do imposto, caso tenha se debitado, uma vez que esse contribuinte do Estado signatário não se creditou quando da entrada da mercadoria (farinha de trigo, trigo em grão ou mistura de farinha de trigo).

Sendo o Estado do Ceará signatário do Protocolo 46/00 e a empresa recorrente tendo efetuado operações de saídas de farinha de trigo, trigo em grão e mistura de farinha de trigo para contribuintes de Estados não signatários do referido protocolo (Pará, Maranhão e Roraima), a Perícia procedeu à exclusão destas operações, da relação considerada pelo autuante, pois a recorrente realizou o estorno corretamente, uma vez que registrou o débito do imposto na nota fiscal de venda.

Analizando os documentos enviados pelo contribuinte e anexos ao laudo pericial de 04 de dezembro de 2014, verifica-se que a empresa autuada comercializa farinha de trigo e seus derivados, como também comercializa os aditivos (...) utilizados na indústria de panificação, bem como material de embalagem, sendo que em algumas operações de saída interestadual e interna referentes a transferências, devoluções e vendas realizadas pela recorrente se referem aos aditivos citados tendo como destinatários contribuintes de Estados signatários e não signatários, bem como operações internas, tendo o contribuinte recorrente efetuado o estorno de débito em todas elas, no entanto o Protocolo ICMS 46/00 se refere à farinha de trigo e seus derivados (...), deste modo não cabe à empresa recorrente o estorno de tais operações. Já as operações de saídas interestaduais com farinha de trigo e seus derivados realizadas com os Estados não signatários (Pará, Maranhão e Roraima) do Protocolo 46/00 procede corretamente a empresa autuada efetuando o estorno de débito.



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 3ª Câmara de Julgamento

(...)

Diante dos exemplos apresentados, fica comprovado que o contribuinte utilizou devidamente o estorno de débito determinado pelo Protocolo 46/2000 com relação às operações de trigo em grão, farinha de trigo e mistura de farinha de trigo destinadas aos Estados não signatários do referido protocolo (Maranhão, Pará e Roraima), mas também utilizou (de forma indevida) a mesma sistemática para as operações de transferência, devolução, baixa de estoque e venda de aditivos e embalagens. Outra forma indevida de utilização do estorno de débito foi a venda de farinha de trigo para Estados signatários do Protocolo 46/2000 (Pernambuco, Rio Grande do Norte, Piauí e Alagoas), pois nestas operações o contribuinte faz uso indevido do estorno de débito.

Após exclusão das operações com farinha de trigo, trigo em grão e mistura de farinha de trigo para os Estados não signatários do Protocolo 46/00 (Pará, Maranhão e Roraima), nas quais o contribuinte utilizou corretamente o estorno de débito, a Perícia elaborou o quadro CRÉDITO INDEVIDO SOB A FORMA DE ESTORNO DE DÉBITO ELABORADO PELA PERÍCIA, no qual se pode observar as operações em que a recorrente utilizou o estorno de débito indevidamente no valor de R\$ 34.799,09.

Apurado o crédito indevido a Perícia elaborou a CONTA GRÁFICA DO ICMS PERÍODO 2005, na qual constatou-se um crédito indevido lançado de R\$ 34.799, sendo que deste valor apenas R\$ 11.362,74 fora aproveitado no período fiscalizado.”

Como visto, a perícia procedeu à exclusão da base de cálculo da autuação das operações de saídas de trigo em grão, farinha de trigo e mistura de farinha de trigo destinadas aos contribuintes de Estados não-signatários do Protocolo Nº 46/2000 (Maranhão, Pará e Roraima), remanescendo as operações entre Estados signatários (Pernambuco, Rio Grande do Norte, Piauí e Alagoas), bem como operações com aditivos e embalagens, mercadorias estas não albergadas pelo referido protocolo.

O trabalho pericial teve esteio nas Cláusulas Décima e Décima Primeira do Protocolo Nº 46/2000, que dispõe sobre a harmonização da substituição tributária do ICMS nas operações com trigo em grão e farinha de trigo pelos Estados signatários, integrantes da região Norte e Nordeste, bem como no Dec. Nº 26.155/2001 e alterações posteriores, o qual dispõe sobre o regime de substituição tributária nas operações com trigo em grão, farinha de trigo e mistura de farinha de trigo. Senão vejamos a legislação de regência da matéria:

Protocolo Nº 46/2000

“Cláusula primeira Os estados signatários acordam em adotar uniformemente em seus respectivos territórios legislação no sentido de padronizar os procedimentos de cobrança do ICMS 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.

Parágrafo único. Para efeitos deste protocolo, considera-se mistura de farinha de trigo o produto cuja composição final possua, no mínimo, 80% de farinha de trigo.



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 3ª Câmara de Julgamento

(...)

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

Cláusula décima primeira Nas saídas internas e interestaduais de trigo em grão, farinha de trigo e mistura de farinha de trigo para estados signatários deste protocolo, o ICMS não deverá ser destacado no documento fiscal que acobertar a respectiva operação.

§ 1º Nas operações de saídas internas e interestaduais de massas e biscoitos derivados da farinha de trigo, tributada na forma deste protocolo, promovidas por estabelecimentos industriais e suas filiais, não será exigido o pagamento do ICMS, devendo nas notas fiscais referentes às mencionadas operações ser destacado o ICMS, com base no valor da operação, exclusivamente para fins de crédito do estabelecimento destinatário, limitado a uma carga tributária correspondente a 12% (doze por cento).

§ 2º O disposto nesta cláusula não se aplica às operações interestaduais com trigo em grão efetuadas por produtor localizado em estado signatário, hipótese em que o valor da operação própria será tributada pela alíquota de 12% (doze por cento) e a substituição tributária nos termos deste protocolo será de responsabilidade do destinatário.”

Dec. Nº 26.155/2001

“Art. 1º Fica atribuída ao importador, ao adquirente e ao destinatário, na qualidade de contribuinte substituto, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS devido nas saídas subsequentes, quando da entrada, neste Estado, de trigo em grão, farinha de trigo e mistura de farinha de trigo a outros produtos, com origem do exterior ou de Estados não signatários do Protocolo ICMS nº 46/00.

Parágrafo único. Inclui-se nas disposições deste artigo, o ingresso no território deste Estado, das mercadorias nominadas para serem negociadas por meio de veículo.

(...)

Art. 4º Nas saídas subsequentes realizadas por estabelecimento moageiro ou importador de farinha de trigo, não se exigirá o pagamento do imposto dos seguintes produtos tributados na forma deste Decreto:

I - trigo em grão;

II - farinha de trigo;

III - mistura de farinha de trigo a outros produtos.

§ 1º Nas saídas internas e interestaduais para Estados signatários do Protocolo ICMS nº 46/00, dos produtos tributados na forma deste Decreto, o ICMS não será destacado no documento fiscal que acobertar a respectiva operação.



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 3ª Câmara de Julgamento

§ 2º Nas operações de saídas interestaduais destinadas às unidades não signatárias do Protocolo ICMS nº 46/00, o ICMS deverá ser destacado exclusivamente para fins de crédito do estabelecimento destinatário.

(...)

Art. 7º Ocorrendo operação interestadual com farinha de trigo ou sua mistura, destinada a unidade federada não signatária do Protocolo ICMS nº 46/00, cujo imposto já tenha sido pago na forma deste Decreto, o contribuinte substituído poderá efetuar o ressarcimento, quando o valor do ICMS de obrigação direta for inferior ao somatório das parcelas do ICMS normal e do retido na aquisição mais recente. (Redação dada ao caput pelo Decreto nº 26.228, de 23.05.2001, DOE CE de 25.05.2001, com efeitos a partir de 01.04.2001)

(...)

§ 2º Após parecer prévio sobre o pedido, o contribuinte deverá adotar um dos seguintes procedimentos:

I - emitir nota fiscal, em entrada, constando o valor correspondente ao ressarcimento a ser aproveitado como crédito fiscal;

II - emitir nota fiscal, em saída, tendo como destinatário o contribuinte substituto que promoveu a retenção do ICMS em favor deste Estado.

§ 3º As notas fiscais referidas no parágrafo anterior deverão ser visadas pelo NESUT.”

Dec. Nº 26.738/2002

“**Art. 450.** Ressalvados os procedimentos previstos no art. 438 e no parágrafo único deste artigo, em nenhuma outra hipótese será permitida a utilização de crédito fiscal para compensar ou deduzir o imposto retido em favor deste Estado.”

Dec. Nº 27.890/2005

“**Art. 1º.** Na entrada, neste Estado, de trigo em grão, farinha de trigo e mistura de farinha de trigo e outros produtos, oriundos do exterior, o importador fica responsável pelo pagamento do ICMS incidente nas saídas subseqüentes, sem prejuízo da cobrança do imposto relativo à própria operação de importação.

Art. 7º. A emissão e escrituração dos documentos fiscais pelos estabelecimentos, relativamente às operações tributadas na forma deste Decreto, serão feitas da seguinte forma:

I – as notas fiscais de entrada, nas colunas “Documentos Fiscais”, Valor Contábil e Operação sem Crédito do imposto do livro Registro de Entradas de Mercadorias.

II – as notas fiscais de saídas internas serão emitidas sem destaque do imposto, anotando-se no corpo desta expressa referência ao número e à data deste Decreto e deverão ser



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 3ª Câmara de Julgamento

escrituradas no livro Registro de Saídas de Mercadorias, nas colunas Documento Fiscal, Valor Contábil e Operação sem Débito do imposto;

III – nas Notas Fiscais de Saídas interestaduais, o ICMS deverá ser destacado exclusivamente para fins de crédito do estabelecimento destinatário.

Art. 8º. As indústrias de massas alimentícias, biscoitos e bolachas, quando praticarem operação de saída destinada a contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade da Federação poderão solicitar ressarcimento de valor proporcional à carga tributária contida na farinha de trigo utilizada na fabricação do produto comercializado, nas condições estabelecidas em ato do Secretário da Fazenda.”

Assim, à espeque do resultado assentado na segunda perícia realizada, infere-se que o contribuinte utilizou devidamente o estorno de débito no tocante às operações de trigo em grão, farinha de trigo e mistura de farinha de trigo destinadas a contribuintes de Estados não-signatários do Protocolo nº 46/00, sendo legítima, no entanto, a increpação fiscal no que tange às demais operações – vendas de mercadorias não alcançadas pelo protocolo e vendas para contribuintes de Estados signatários – em relação às quais a sistemática do estorno foi realizada de forma indevida.

Por fim, contesta o autuado o importe devido à título de multa, por considerá-la confiscatória.

Contrariamente ao alegado, afirma-se que o estabelecer as limitações ao poder de tributar, a Constituição Federal, em seu artigo 150, IV, é clara ao dispor, *in verbis*:

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

¹IV – utilizar tributo com efeito de confisco;”

Como se verifica da redação desse dispositivo constitucional o “tributo” não pode ter efeito confiscatório. Nota-se que a *Lex Suprema* não faz referência à *penalidade*.

Com efeito, o dispositivo constitucional é indiscutivelmente expresso ao preceituar que apenas os *tributos* são protegidos pelo princípio em comento.

Hugo de Brito Machado leciona que *“a vedação do confisco é atinente ao tributo. Não à penalidade pecuniária, vale dizer, à multa. O regime jurídico do tributo não se aplica à multa, porque tributo e multa são essencialmente distintos. O ilícito é pressuposto essencial desta, e não daquele”*.

Com efeito, o artigo 3º do Código Tributário Nacional define *tributo* como sendo *“toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”*.



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 3ª Câmara de Julgamento

Não há dúvida de que somente um fato jurídico *lícito* implica a relação jurídica obrigacional que tem como objeto o tributo. Dito de outra forma, tributo não pode ser interpretado como penalidade imposta àquele que comete algum ato ilícito.

Tributo não é multa. Se um contribuinte deixa de recolher um determinado tributo até à data de seu vencimento, ser-lhe-á aplicada uma multa, e esta não se confunde com o tributo não quitado. Todos os fatos descritos como hipóteses de incidência dos tributos são, sem nenhuma exceção, lícitos.

Quando a lei descrever como hipótese um comportamento *ilícito*, a consequência normativa nunca será uma relação jurídica tributária que legitime o Fisco a cobrar tributo, mas sim *multa*.

Até por isso sugere-se que *tributo* é a prestação pecuniária compulsória decorrente da materialização do fato (fato gerador) descrito como hipótese de incidência, sem natureza sancionatória, prevista e exigível nos estritos termos da lei.

Não há dúvidas, portanto, de que tributo e multa não se confundem. Enquanto a finalidade dos tributos é o abastecimento dos cofres públicos, as multas objetivam penalizar o contribuinte que decide não cumprir suas obrigações tributárias.

Estevão Horvath explica que *“a multa busca punir o contribuinte faltoso com suas obrigações (como busca reprimir, punindo, qualquer comportamento contrário à ordem jurídica). Há diferença ontológica, o que não permite a comparação de uma situação com a outra”*.

A jurisprudência possui inúmeras manifestações nesse sentido, *in verbis*:

“O princípio constitucional do não confisco não se reporta às sanções por atos ilícitos, tendo sido a multa aplicada na exata proporção de sua finalidade de inibir o contribuinte à prática de determinadas condutas. (TJ/SP – 3ª C. Dir. Púb., Ap. c/ Rev. nº 924.228-5/6-00, Rel. Des. Magalhães Coelho, julg. 11.08.2009)

“A multa administrativa, aplicada por descumprimento de obrigações tributárias acessórias, que visa coibir a prática de infrações fiscais pelos contribuintes, mostrando-se adequada às finalidades de sua instituição, atende ao princípio da razoabilidade, pelo que não têm caráter confiscatório. Às multas administrativas, por não se qualificarem como ‘tributo’, não se aplica o princípio do constitucional que veda a utilização de tributo com efeito de confisco (CF, artigo 150, inciso IV), pois seus valores são fixados não em proporção com a capacidade econômica do contribuinte, mas sim objetiva sancionar e coibir o descumprimento da obrigação tributária prevista na lei, em repressão de condutas ilícitas conforme sua gravidade. Caso de multas por descumprimento de obrigações acessórias que se mantêm.” (TRF – 3ª Rg. – 2ª T., Apel. nº 1999.03.99.110932-0, Rel. Des. Fed. Souza Ribeiro, Julg. 04.08.2009)

“A regra do não-confisco não se aplica ao regime das penalidades, que têm por finalidade garantir a inteireza da ordem jurídica tributária e não se chocam com o livre exercício de



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 3ª Câmara de Julgamento

atividade econômica. (TJ/MG – 4ª C. Cív., Ap. Cív. nº 1.0024.04.315215-6/001, Rel. Des. Des. Audebert Delage, julg. 03.05.2007)

Não se pode pretender desarrazoada e abusiva a imposição por lei de multa --- que é pena pelo descumprimento da obrigação tributária ---, sob o fundamento de que ela, por si mesma, tem caráter confiscatório. Agravo regimental a que se nega provimento. RE - AGR 590754/RS. 2ª Turma, 30/09/2008.

Desta feita, advogar em defesa da tese de que a multa decorrente de ilícitos tributários não pode ser estabelecida em patamares onerosos parece ser o mesmo que defender que a prática dos ilícitos tributários é protegida pelo Direito. Isto aniquila a eficácia social da norma sancionatória.

Frente à apresentação destes elementos e das provas acostadas aos presentes fólios, conclui-se que resta caracterizada a infração tributária, no entanto em montante inferior ao lançado na peça acusatória, aplicando-se-lhe a sanção encartada no art. 123, II, “a” sobre o montante do crédito aproveitado, com o redutor determinado no §5º, I, da Lei nº 12.670/96, alterado pela Lei nº 13.418/2003, relativamente ao montante do crédito não aproveitado.

Convém transcrever o dispositivo retro:

“Art. 123 - As infrações à legislação do ICMS sujeitam o infrator às seguintes penalidades, sem prejuízo do pagamento do imposto, quando for o caso:

II - com relação ao crédito do ICMS:

a) crédito indevido, assim considerado todo aquele escriturado na conta gráfica do ICMS em desacordo com a legislação ou decorrente da não-realização de estorno, nos casos exigidos na legislação: - multa equivalente a 1 vez o valor do crédito indevidamente aproveitado;

(...)

§ 5º - Na aplicação das penalidades previstas nas alíneas “a” e “e” do inciso II do caput deste Artigo, observar-se-á o seguinte:

I - se o crédito não tiver sido aproveitado, no todo ou em parte, a multa será reduzida a 20% (vinte por cento) do valor do crédito registrado, sem prejuízo da realização do seu estorno;”

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

ICMS : (crédito aproveitado) R\$ 11.362,74/ MULTA: R\$ 11.362,74

Base de Cálculo: (crédito não aproveitado) R\$ 23.436,35/MULTA (20%): R\$ 4.687,27

Ante o exposto, VOTO no sentido de conhecer do reexame necessário e do recurso ordinário interposto, negar-lhes provimento para confirmar a decisão singular de



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 3ª Câmara de Julgamento

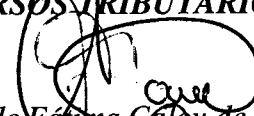
PARCIAL PROCEDÊNCIA da autuação, com afastamento das preliminares de nulidade suscitadas.

03 - DECISÃO

Processo de Recurso nº 1/480/2011 – Auto de Infração: 1/201022664. Recorrente: Bunge Alimentos S/A/Cejul. Recorrido: Ambos.

Decisão: “Resolvem os membros da 3ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, por unanimidade de votos, conhecer dos recursos interpostos e afastar a preliminares de nulidade suscitadas. **No mérito**, por unanimidade de votos, resolve negar provimento aos recursos interpostos, para confirmar a decisão de **PARCIAL PROCEDÊNCIA** da acusação fiscal exarada em 1ª instância, nos termos do voto da Conselheira-Relatora e de acordo com o Parecer da Assessoria Processual-Tributária, adotado pelo representante da Procuradoria Geral do Estado. Os Conselheiros Michel André Bezerra Lima Gradvohl e Tereza Helena Carvalho votaram pelo afastamento da preliminar de decadência, no entanto pela aplicação do art. 149, c/c 173, I do CTN sempre que tratar-se de tributo sujeito a lançamento por homologação.

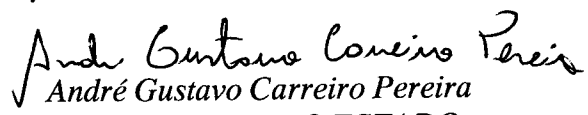
SALA DAS SESSÕES DA 3ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, 07 de DEZEMBRO de 2016.


Lúcia de Fátima Calou de Araújo
PRESIDENTE


Ana Carolina Cisne Viana Nogueira
CONSELHEIRA-RELATORA


Michel André Bezerra Lima Gradvohl
CONSELHEIRO


Tereza Helena Carvalho
CONSELHEIRO


André Gustavo Carreiro Pereira
PROCURADOR DO ESTADO


Ricardo Valente Filho
CONSELHEIRO


Renan Cavalcante Araújo
CONSELHEIRO


Osvaldo Alves Dantas
CONSELHEIRA

DIEF - Declaração de Informações Econômico-Fiscais

17/10/2016
13:42:51

Consulta de Conta-Corrente

Dados consultado em 17-10-2016 13:42:51 Tempo de consulta: 0,50 segundos.

CGF	Razão Social:	Ano Referência:			
66882265	BUNGE ALIMENTOS S/A	2005			
JANEIRO	DÉBITO/CRÉDITO	VALOR RECOLHIDO	DIFERENÇA	SITUAÇÃO	
ICMS Mensal		2322.68 0.00			
JANEIRO	DÉBITO/CRÉDITO	VALOR RECOLHIDO	DIFERENÇA	SITUAÇÃO	
Fecop		0.0 0.00			
FEVEREIRO	DÉBITO/CRÉDITO	VALOR RECOLHIDO	DIFERENÇA	SITUAÇÃO	
ICMS Mensal		1889.4 0.00			
FEVEREIRO	DÉBITO/CRÉDITO	VALOR RECOLHIDO	DIFERENÇA	SITUAÇÃO	
Fecop		0.0 0.00			
MARÇO	DÉBITO/CRÉDITO	VALOR RECOLHIDO	DIFERENÇA	SITUAÇÃO	
ICMS Mensal		4232.66 0.00			
MARÇO	DÉBITO/CRÉDITO	VALOR RECOLHIDO	DIFERENÇA	SITUAÇÃO	
Fecop		0.0 0.00			
ABRIL	DÉBITO/CRÉDITO	VALOR RECOLHIDO	DIFERENÇA	SITUAÇÃO	
ICMS Mensal		1092.6 0.00			
ABRIL	DÉBITO/CRÉDITO	VALOR RECOLHIDO	DIFERENÇA	SITUAÇÃO	
Fecop		0.0 0.00			
MAIO	DÉBITO/CRÉDITO	VALOR RECOLHIDO	DIFERENÇA	SITUAÇÃO	
ICMS Mensal		8387.14 0.00			
MAIO	DÉBITO/CRÉDITO	VALOR RECOLHIDO	DIFERENÇA	SITUAÇÃO	
Fecop		0.0 0.00			
JUNHO	DÉBITO/CRÉDITO	VALOR RECOLHIDO	DIFERENÇA	SITUAÇÃO	
ICMS Mensal		7740.11 0.00			
JUNHO	DÉBITO/CRÉDITO	VALOR RECOLHIDO	DIFERENÇA	SITUAÇÃO	
Fecop		0.0 0.00			
JULHO	DÉBITO/CRÉDITO	VALOR RECOLHIDO	DIFERENÇA	SITUAÇÃO	
ICMS Mensal		5474.45 0.00			
JULHO	DÉBITO/CRÉDITO	VALOR RECOLHIDO	DIFERENÇA	SITUAÇÃO	
Fecop		0.0 0.00			
AGOSTO	DÉBITO/CRÉDITO	VALOR RECOLHIDO	DIFERENÇA	SITUAÇÃO	
ICMS Mensal		5171.98 0.00			
AGOSTO	DÉBITO/CRÉDITO	VALOR RECOLHIDO	DIFERENÇA	SITUAÇÃO	
Fecop		0.0 0.00			
SETEMBRO	DÉBITO/CRÉDITO	VALOR RECOLHIDO	DIFERENÇA	SITUAÇÃO	
ICMS Mensal		4984.48 0.00			
SETEMBRO	DÉBITO/CRÉDITO	VALOR RECOLHIDO	DIFERENÇA	SITUAÇÃO	
Fecop		0.0 0.00			
OUTUBRO	DÉBITO/CRÉDITO	VALOR RECOLHIDO	DIFERENÇA	SITUAÇÃO	
ICMS Mensal		5411.64 0.00			
OUTUBRO	DÉBITO/CRÉDITO	VALOR RECOLHIDO	DIFERENÇA	SITUAÇÃO	
Fecop		0.0 0.00			
NOVEMBRO	DÉBITO/CRÉDITO	VALOR RECOLHIDO	DIFERENÇA	SITUAÇÃO	
ICMS Mensal		9001.56 0.00			
NOVEMBRO	DÉBITO/CRÉDITO	VALOR RECOLHIDO	DIFERENÇA	SITUAÇÃO	
Fecop		0.0 0.00			
DEZEMBRO	DÉBITO/CRÉDITO	VALOR RECOLHIDO	DIFERENÇA	SITUAÇÃO	
ICMS Mensal		6529.79 0.00			
DEZEMBRO	DÉBITO/CRÉDITO	VALOR RECOLHIDO	DIFERENÇA	SITUAÇÃO	
Fecop		0.0 0.00			
.00					
/CRÉDITO					