

**PROCESSO** - A.I. Nº 269139.0030/02-6  
**RECORRENTE** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDO** - INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE BISCOITOS SUPERCOCO LTDA.  
**RECURSO** - RECURSO DE OFÍCIO - Acórdão 3ª JFJ nº 0142-03/03  
**ORIGEM** - INFAZ SANTO ANTÔNIO DE JESUS  
**INTERNET** - 03.06.03

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0281-11/03

**EMENTA:** ICMS. CONTA “CAIXA”. SALDO CREDOR. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. O autuante desconsiderou o saldo devedor existente na Conta Caixa em 1996, sem comprovar nos autos de que se tratava de um lançamento irregular. Infração descaracterizada. Rejeitada a preliminar de decadência. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide foi lavrado, em 13/12/02, para exigir o ICMS, no valor de R\$21.434,18, acrescido da multa de 70%, em decorrência de omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de saldo credor na conta Caixa – exercícios de 1998 e 1999. Consta na descrição dos fatos que “no exercício de 2000 foi levantado um Balanço de Abertura para o Exercício de 1996, gerando um lançamento a Débito da Conta Caixa no valor de R\$139.692,91 naquele exercício. Esse valor, ao ser desconsiderado no levantamento do Caixa de 1998 e 1999, resultou em saldo credor em tais exercícios”.

O autuado apresentou defesa, às fls. 123 a 133, por meio de advogados legalmente habilitados, inicialmente alegando que a descrição dos fatos no Auto de Infração não corresponde à realidade, tendo em vista que os livros Diário e Razão, referentes ao exercício de 1996, foram escriturados neste ano, como provam os Termos de Abertura e de Encerramento dos mencionados livros contábeis, datados de 01 de janeiro de 1996 e 31 de dezembro de 1996, respectivamente (fls. 137 a 140). Argumenta, ainda, que “estas informações referentes ao saldo credor na Conta Caixa sempre estiveram ao longo destes anos à disposição do Fisco, bastando que o mesmo as tivesse solicitado” e “o fato dos livros Diário e Razão terem sido autenticados na Junta Comercial do Estado da Bahia em 28/07/2000 não implica que o lançamento tenha sido efetuado nesta data como tenta fazer crer o ilustre Autuante”.

Alega que “o presente Auto de Infração reporta-se a um lançamento na Conta Caixa realizado em 01/01/96” e, portanto, ainda que se observasse a regra do artigo 173, inciso I, do CTN (que entende inaplicável, no presente caso, por se tratar de tributo sujeito ao lançamento por homologação, tendo havido pagamento antecipado do imposto), mesmo assim “o direito de lançar por parte do Fisco também já estaria atingido pela decadência, uma vez que, sendo o Auto referente ao exercício de 1996, o *dies a quo* para a contagem do prazo seria 01/01/97, expirando em 01/01/2002”.

Conclui dizendo que a Fazenda dispunha de cinco anos para efetuar o ato jurídico administrativo do lançamento, contados a partir da ocorrência do fato gerador (01/01/96) e, não o praticando nesse período, ocorreu a homologação tácita e a conseqüente extinção do crédito tributário em 01/01/2001, estando o direito de lançar fulminado pela decadência. Em seguida, transcreve diversas ementas de decisões do Superior Tribunal de Justiça e do Tribunal Regional Federal e pede a improcedência deste Auto de Infração.

O autuante, em sua informação fiscal (fls. 143 a 145), afirma que não procede o argumento defensivo - de que o lançamento a débito da Conta Caixa, no valor de R\$139.692,91, foi efetuado no próprio exercício de 1996 – haja vista que o inciso I do artigo 5º da Instrução Normativa nº 65, do Diretor do Departamento Nacional de Registro do Comércio dispõe que: “lavrados os termos de abertura e de encerramento, os instrumentos de escrituração deverão ser submetidos à autenticação pela Junta Comercial, antes ou após efetuada a escrituração, quando se tratar de livros, conjuntos de fichas ou de folhas soltas ou conjunto de folhas contínuas”.

Aduz, ainda, que o artigo 8º do Decreto nº 486, que dispõe sobre a escrituração mercantil, determina que “os livros e fichas de escrituração mercantil somente provam a favor do comerciante quando mantidos com observância das formalidades legais”.

Prossegue dizendo que os atos mercantis são disciplinados pelo Decreto-lei nº 486, regulamentado pelo Decreto nº 64.567/69 e pela Lei nº 8.934/94 e que não pode ser acatada a alegação, sem provas, do autuado, de que o lançamento de R\$139.692,91, a débito da Conta Caixa, foi efetuado em 1996, pois o citado artigo 5º da Instrução Normativa nº 65, do Diretor do Departamento Nacional de Registro do Comércio, reforça a prova de que “o lançamento foi efetivamente feito no ano de 2000 retroativo a 1996”. Conclui salientando que o lançamento no Caixa “gerou repercussão nos exercícios de 1998 e 1999” e mantém integralmente a autuação.

VOTO DA RELATORA DA 3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL NA DECISÃO RECORRIDA

*[...]”Inicialmente, deixo de acatar a preliminar de decadência suscitada pelo autuado, pelas razões seguintes:*

*Embora o § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional estabeleça que o prazo decadencial, em relação aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação (caso do ICMS), deva ser contado a partir da ocorrência do fato gerador, a doutrina tem entendido que tal prazo está relacionado com o imposto que foi efetivamente antecipado pelo contribuinte e oferecido à Fazenda Pública, o qual, após decorridos os cinco anos previstos legalmente, é aceito, por assim dizer, pelo sujeito ativo da relação tributária.*

*Entretanto, quando o contribuinte deixa de oferecer parcelas do tributo e o Fisco atua no sentido de recuperá-las mediante lançamento de ofício, isto é, por meio de Auto de Infração, o prazo para a contagem da decadência deve ser aquele expresso no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, o qual estabelece que “o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”, e não o foi pelo sujeito passivo.*

*Na situação em análise, os fatos geradores do imposto ocorreram em 31/12/98 e 31/12/99 e o prazo para a constituição do crédito tributário se extinguiria no dia 31/12/02. Como o presente Auto de Infração foi lavrado em 13/12/02, não havia se configurado, ainda, a decadência do prazo para o lançamento do tributo.*

*No entendimento do autuado, a informação relativa ao saldo devedor existente na Conta Caixa, no dia 31/12/96 (no valor de R\$139.692,91), não mais poderia ser utilizado pela fiscalização, haja vista que já teriam se passado mais de cinco anos, tendo sido atingido pela decadência.*

*Entretanto, esse posicionamento não pode ser acatado, uma vez que, na verdade, o autuante efetuou apenas uma reconstituição da conta Caixa, ao desconsiderar o saldo devedor existente na referida Conta, no dia 31/12/96 (no valor de R\$139.692,91), não havendo a exigência do ICMS relativamente ao exercício de 1996, mas aos exercícios de 1998 e 1999.*

*Ressalte-se, por oportuno, que a jurisprudência assente do Supremo Tribunal Federal, considera que, lavrado o Auto de Infração, não há mais que se cogitar de prazo de decadência, independentemente de notificação do lançamento ao sujeito passivo.*

*O entendimento acima descrito é aquele manifestado reiteradamente por este CONSEF, consoante os inúmeros acórdãos até esta data prolatados, dentre os quais podemos transcrever alguns:*

*1. Acórdão CJF nº. 0274-12/02, com voto da lavra do Conselheiro Sr. Ciro Roberto Seifert:*

*(...)*

*Na segunda alegação preliminar, foi trazido o argumento que, considerando que o Auto de Infração foi lavrado em 30/04/2001, só poderia tratar dos impostos cujos fatos geradores ocorreram após o dia 30 de abril de 1996, em razão da extinção dos créditos....os tributários relativos aos fatos geradores anteriores, por decadência, visto que o prazo de 5 (cinco) anos para que o sujeito ativo realizasse o ato homologatório de lançamento do crédito tributário, previsto no art. 150, § 4º, do CTN, já teria expirado.*

*Tal dispositivo do CTN determina que, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

*Ocorre que o art. 173, I, do mesmo CTN, preconiza que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, significa dizer lançamento de ofício, como é o caso do Auto de Infração, extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.*

*Desta forma, está claro que não se operou a decadência do período anterior a 30 de abril de 1996, como pretendeu fazer crer o Recorrente.*

*2. Acórdão CJF nº. 0150-12/02 – voto vencedor da lavra da Conselheira Sra. Ivone de Oliveira Martins:*

*(...)*

*Relativamente à 3ª preliminar que argüi a decadência do direito ao crédito tributário relativo ao exercício de 1995, sendo a mesma preliminar de mérito, também não comungo do entendimento do Ilustre Relator que concordou com as razões apresentadas pelo recorrente.*

*Trata-se de matéria que não sendo pacífica na doutrina e no âmbito deste CONSEF também tem havido divergências de interpretação acerca do prazo decadencial regulado no art. 173, I, do CTN (Lei nº 5.172/66).*

*Tem sido tormentoso a distinção que se faz quanto a fixação do prazo de decadência do direito ao lançamento dos tributos por homologação e os que decorrem do lançamento prévio por parte do sujeito ativo ou seja do titular do crédito tributário. Assim há uma corrente que defende a aplicação da regra do § 4º, do art. 150, e, outra corrente entende que prevalece a regra do art. 173 e seu parágrafo único, da CTN, com a ciência do autuado como entendeu o Relator.*

*Segundo Hugo de Brito Machado na sua obra Curso de Direito Tributário, 13ª edição, pág. 148 - O Tributário Federal de Recursos, seguindo orientação proposta pelo Ministro Carlos Mário da Silva Velloso, e o STF acolhendo proposta do*

*Ministro Moreira Alves, fixaram entendimento pelo qual o Auto de Infração consuma o lançamento tributário, não se havendo mais, depois de sua lavratura, de cogitar de decadência.*

*A manifestação da PROFAZ no Parecer exarado nos autos, trata com muito propriedade da questão relativa a intimação do sujeito passivo como sendo condição necessária à perfeição do ato e visa resguardar os princípios do contraditório e ampla defesa, assegurados na carta constitucional – art. 5º, inciso LV, e deixa demonstrado que a intimação não pode ser considerada marco final da decadência. Comungo do entendimento de que a regra do parágrafo único do art. 173, é pressuposto de eficácia do ato de lançamento.*

*Sem dúvida a fiscalização iniciada em 13/10/2000 e concluída em 29/12/2000, com a lavratura do Auto de Infração em questão, afasta a arguição de decadência, vez que o sujeito ativo exerceu o seu direito de através do lançamento constituir o crédito tributário no prazo decadencial.*

*A Decisão jurisprudencial trazida à colação no Parecer acima referido, reflete a posição do STJ (Superior Tribunal de Justiça) acerca da questão posta no presente caso, onde efetivamente houve a iniciativa do sujeito ativo de apurar o débito e exigí-lo com a lavratura do Auto de Infração, o que afasta o argumento da decadência suscitada pelo recorrente e acolhida pelo Relator, que com a devida venia, está equivocada.*

*Deste modo, rejeito a arguição da preliminar e voto pelo NÃO PROVIMENTO pois entendo que as razões recursais não merecem agasalho por este Tribunal Administrativo, pois assim estará em consonância com o entendimento jurisprudencial dos Tribunais Superiores acima referidos.*

3. Acórdão CJP nº. 0260-11/02, com voto exarado pelo Conselheiro Relator Sr. Tolstoi Nolasco Seara:

*Inicialmente cumpre afastar a preliminar de decadência suscitada pelo recorrente. Aplica-se ao caso, a norma do art. 173, inc. I, do CTN, pois o prazo decadencial só se inicia no primeiro dia do exercício seguinte a ocorrência dos fatos geradores, em relação ao imposto que não foi declarado pelo sujeito passivo. Na presente lide, o contribuinte não declarou nem praticou quaisquer atos relacionados à escrituração ou lançamento do imposto para o Estado da Bahia. (...) A decadência é forma de extinção de direito daquele que não realiza os atos necessários à sua preservação, face à inércia do seu titular. Opera-se a decadência após o decurso de certo prazo, previsto na lei. O ICMS é imposto lançado por homologação que pressupõe atividade anterior, desenvolvida pelo sujeito passivo, no sentido de calcular o tributo devido e antecipar o pagamento sob condição de posterior revisão pela autoridade administrativa. Não tendo o contribuinte antecipado o pagamento devido, nem expressa nem tacitamente dar-se-á a homologação. Nesse caso, então, terá lugar o lançamento de ofício disciplinado no art. 149, do CTN, conforme leciona a Profª. MISABEL DERZI, em nota de atualização, ao livro Direito Tributário Brasileiro, de autoria de ALIOMAR BALEEIRO, 11ª edição, ano de 2000, Editora Forense, Rio de Janeiro, pág. 912. A conduta do contribuinte em relação às operações objeto do Auto de Infração não foi no sentido (de) cumprir a obrigação tributária para o Estado da Bahia e nem mesmo de comunicar a ocorrência dos fatos que ensejaram o posterior lançamento. Somente por ocasião de fiscalização desenvolvida no contribuinte (...) se operou o total conhecimento das operações praticadas pelo recorrente. Assim, a inexistência de pagamento de tributo que deveria ter sido lançado por homologação,*

*ou a prática de dolo, fraude ou simulação por parte do sujeito passivo ensejam a prática do lançamento de ofício - são situações que se equivalem. Inaplicável se torna, portanto, a forma de contagem disciplinada no art. 150, § 4º, do CTN, própria para a homologação tácita do pagamento (se existente). Ao lançamento de ofício aplica-se a norma do art. 173, inc. I. Nesse sentido se posiciona a doutrina majoritária (cf. Luciano Amaro, *Direito Tributário Brasileiro*, São Paulo, Ed. Saraiva, pp. 383-384; Paulo de Barros Carvalho, *Decadência e Prescrição*, Caderno de Pesquisas Tributárias, nº 1, Resenha Tributária, 1976, p. 156) e a jurisprudência dos tribunais superiores e do Conselho Estadual de Fazenda da Bahia. Só para exemplificar, o antigo Tribunal Federal de Recursos fez editar a Súmula nº 219, citada também pela profª. MISABEL DERZI, com o seguinte teor: “Não havendo antecipação de pagamento, o direito de constituir o crédito previdenciário extingue-se decorridos 5 (cinco) anos do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorreu o fato gerador”.*

*A decadência é a extinção do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, relativamente a fato gerador ocorrido há mais de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, de acordo com o inciso I do artigo 173 do CTN. Entretanto, não há nenhum impedimento legal no simples fato de serem utilizados dados relativos a exercícios cuja decadência já tenha operado, desde que não seja exigido imposto relativamente a tais exercícios. Sendo assim, rejeito a preliminar de decadência suscitada pelo autuado.*

*No mérito, constata-se que o Auto de Infração visa à cobrança do ICMS em razão de constatação, nos exercícios de 1998 e 1999, da existência de saldos credores de Caixa, gerando a presunção legal de que teria havido operações de saídas de mercadorias anteriormente realizadas e não oferecidas à tributação, consoante o que determina o § 4º do artigo 4º da Lei nº 7.014/96.*

*Na situação dos autos, o autuante, desprezando a contabilidade do contribuinte, realizou um levantamento fiscal excluindo o saldo devedor existente na Conta Caixa no exercício de 1996, no valor de R\$139.692,91, tendo apurado, a final, saldos credores nos exercícios de 1998 e 1999. O trabalho fiscal foi baseado no argumento de que “o lançamento foi efetivamente feito no ano de 2000 retroativo a 1996” e, portanto, não merecia fê, considerando, ainda, que os livros contábeis, referentes a 1996, somente foram autenticados pela Junta Comercial no exercício de 2000.*

*O autuado, por sua vez, alegou que os livros Diário e Razão, referentes ao exercício de 1996, foram escriturados neste ano, como provam os Termos de Abertura e de Encerramento dos mencionados livros contábeis, datados de 01 de janeiro de 1996 e 31 de dezembro de 1996, respectivamente (fls. 137 a 140). Argumenta, ainda, que “estas informações referentes ao saldo credor na Conta Caixa sempre estiveram ao longo destes anos à disposição do Fisco, bastando que o mesmo as tivesse solicitado” e “o fato dos livros Diário e Razão terem sido autenticados na Junta Comercial do Estado da Bahia em 28/07/2000 não implica que o lançamento tenha sido efetuado nesta data como tenta fazer crer o ilustre Autuante”.*

*Não obstante os indícios levantados pelo autuante, de que teria havido irregularidades na escrituração dos livros contábeis do contribuinte, há que se dar razão ao autuado quando afirma que a autenticação intempestiva dos citados livros na Junta Comercial não prova que os lançamentos foram fraudados. Ressalte-se que, embora o Fisco possa se valer de informações e dados referentes a exercícios já fulminados pelo instituto da decadência (no caso, 1996), para analisar a regularidade da escrituração realizada em exercícios posteriores ainda não atingidos pela mencionada decadência (1998 e 1999), não é possível exigir, do sujeito passivo, a apresentação dos documentos comprobatórios dos lançamentos realizados há mais de cinco anos, como prevê o inciso I do artigo 173 do CTN.*

*Pelo exposto, considero que não há comprovação nos autos de que o saldo devedor existente em 1996, no valor de R\$139.692,91, seja fraudado ou irregular e, além disso, não se pode exigir do contribuinte os documentos contábeis, relativos aos anos de 1995 e 1996, porque se trata de exercícios em que já se operou a decadência, razão pela qual é inócua a realização de diligência. Assim, devem ser acatados, como verdadeiros, os lançamentos realizados nos livros fiscais e contábeis, até que haja a prova cabal de que foram fraudados ou não correspondem aos documentos em que deveriam se fundamentar, o que não ocorreu no presente lançamento.*

*Voto pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração”[...].*

#### RECURSO DE OFÍCIO

Dado aos termos dispostos no Art. 17 do Decreto nº 6.463/97, c/c com o Art. 145 do Código Tributário do Estado da Bahia (COTEB) – Lei nº 3.956/81, com a redação dada pela Lei nº 7.438/99, o presente Processo Administrativo Fiscal foi encaminhado como Recurso de Ofício para esta 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, com o fito de ser analisado e julgado a fim de ser homologado ou não a Decisão recorrida do Acórdão nº JJF 0142=03/03 em que o Estado da Bahia foi sucubente.

Na oportunidade, o relator forneceu maiores informações sobre os autos.

#### VOTO

Face à análise e exame dos documentos acostados ao Processo Administrativo Fiscal, constatei em consonância com o voto da relatora constante do decisório emanado pela 3ª Junta de Julgamento Fiscal, aqui transcrito em parte e que passa a ser parte integrante deste voto. “Não há comprovação nos autos de que o saldo devedor existente em 1996, no valor de R\$139.692,91, seja fraudado ou irregular e, além disso, não se pode exigir do contribuinte os documentos contábeis, relativos aos anos de 1995 e 1996, porque se trata de exercícios em que já se operou a decadência”.

Assim, conforme disposto, entendo que nada existe a ser modificado no julgamento recorrido, por isso, ratifico integralmente o julgamento efetuado pela 3ª Junta de Julgamento Fiscal, concedendo este voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício apresentado, para manter inalterado o Acórdão recorrido.

#### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício apresentado e homologar a Decisão Recorrida que julgou **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269139.0030/02-6**, lavrado contra **INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE BISCOITOS SUPERCOCO LTDA.**

Sala das Sessões do CONSEF, 29 de maio de 2003.

ANTÔNIO FERREIRA DE FREITAS - PRESIDENTE

NELSON TEIXEIRA BRANDÃO - RELATOR

SYLVIA MARIA AMOÊDO CAVALCANTE - REPR. DA PROFUZ