

**PROCESSO** - A. I. N° 232946.0004/08-3  
**RECORRENTE** - INDÚSTRIA DE AUTO PEÇAS JARDIM LTDA. (AUTO PEÇAS JARDIM)  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF n° 0259-05/09  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**INTERNET** - 12/04/2011

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0066-11/11

**EMENTA:** ICMS. BENEFÍCIO FISCAL. PROGRAMA DE DESENVOLVIMENTO INDUSTRIAL E DE INTEGRAÇÃO ECONÔMICA DO ESTADO DA BAHIA - DESENVOLVE. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. **a)** ERRO NA DETERMINAÇÃO DO VALOR DA PARCELA SUJEITA A DILAÇÃO DE PRAZO. **b)** PAGAMENTO A MENOS EM ANTECIPAÇÃO DE PARCELA DILATADA. Comprovada a ocorrência de recolhimento de ICMS a menos em virtude de erro na determinação do valor da parcela sujeita a dilação de prazo e recolhimento a menos em antecipação de parcela dilatada. Mantido o lançamento. Pedido de perícia indeferido. Preliminares rejeitadas. Decisão unânime quanto à de nulidade e, por maioria em relação à decadência referente aos meses de janeiro a setembro de 2003. Vencido o voto do relator. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão da 5ª Junta de Julgamento Fiscal (Acórdão JJF n° 0259-05/09), que julgou procedente a presente autuação, através da qual foram atribuídas ao sujeito passivo oito (8) irregularidades distintas, sendo objeto da irresignação do sujeito passivo apenas os itens 4 e 5, a seguir descritos:

4. Recolheu a menos o ICMS no valor de R\$215.093,67 em razão de erro na determinação do valor da parcela sujeita a dilação de prazo prevista pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – Desenvolve, referente ao recolhimento normal, após dilação de parcela incentivada;
5. Recolheu a menos o ICMS no valor de R\$22.734,22 em razão de erro na determinação do valor da parcela sujeita a dilação de prazo prevista pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – Desenvolve, referente a ICMS pago em antecipação da parcela dilatada e recolhida a menos.

A Junta de Julgamento Fiscal, inicialmente, afastou a preliminar de nulidade suscitada pelo sujeito passivo, de acordo com os seguintes fundamentos:

- I. Em relação à descrição dos fatos, ressaltou que o Auto de Infração em tela foi lavrado mediante sistema informatizado da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, no qual tais descrições foram previamente definidas pela própria Secretaria, para os fatos apurados.
- II. Observou que as infrações contestadas foram embasadas nos papéis de trabalho acostados às folhas 09 a 15 dos autos, tendo ainda o autuante acostados às fls. 153 a 156, cópia do livro de Registro de Apuração do ICMS do contribuinte autuado, origem dos dados lançados nas planilhas que dão suporte as infrações 4 e 5.
- III. Constatou que, nos papéis de trabalho acima indicados, o autuante demonstra quais as operações que não estão beneficiadas pelo programa, inclusive indicando os CFOP de cada

operação com seus respectivos valores, como por exemplo: “CFOP 5102 – Vendas adquiridas de Terc.”; “CFOP6102 – Vendas adquiridas de Terc.”. Nas referidas planilhas (papéis de trabalho da auditoria tributária realizada pelo auditor), a título de exemplo, no mês de setembro de 2005, fl. 156, consta a apuração da diferença decorrente do recolhimento a menos, seja em razão de erro na determinação do valor da parcela sujeita a dilação de prazo (infração 4, no valor de R\$134.973,01), seja em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto recolhido a menos referente à parcela de ICMS dilação antecipada (Infração 5 no valor de R\$5.389,20)

IV. A alegação apresentada pela defesa de falta de informação dos motivos da autuação não pode ser acolhida, uma vez que, conforme cópias acostadas aos autos, fls. 16a 18, diversas correspondências foram trocadas entre o autuante e o autuado, comprovando que o desenvolvimento dos trabalhos foi realizado com o conhecimento e participação da empresa.

V. Não há reparo a ser feito no enquadramento legal.

Rejeitou, também, a decadência suscitada pelo sujeito passivo quanto ao imposto relativo aos fatos geradores de março, abril, maio e julho de 2003, da Infração 4, e agosto e setembro de 2003, da Infração 5.

A JJF consignou, nesse ponto, que o caso em análise não está sob as disposições do art. 150, §4º do CTN, mas, por se tratar de ICMS oculto, ou seja, não declarado pelo contribuinte sendo objeto de constatação por investigação fiscal em lançamento de ofício, se sujeita às disposições do inciso I do art. 173 do CTN, que reza que o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

A Junta de Julgamento Fiscal indeferiu o pedido de perícia, por entender que, sendo objetivo da requisição a verificação quanto às operações que foram desvinculadas do programa Desenvolve, não é próprio o exame pericial, em face de a tarefa não necessariamente competir a profissional que tenha habilidade ou experiência técnica específica, mas poderia ser objeto de diligência fiscal, caso restasse dúvida para o deslinde da questão.

Esclareceu, em seguida, que também não é o caso de realizar diligência, por não haver dúvidas a serem dirimidas, consoante sua análise de mérito.

Nas questões de fundo, constatou que as infrações foram embasadas nas planilhas acostadas aos autos, ressaltando que o Programa DESENVOLVE destina-se a incentivar a industrialização, o crescimento e a expansão industrial, não contemplando outras atividades não ligadas a seu objetivo, tais como, revenda de mercadorias sem industrialização no estabelecimento beneficiado, operações que foram excluídas no levantamento fiscal. Assim, segundo a JJF, o fato de uma empresa se enquadrar no referido programa de incentivo, não quer dizer que todas as suas operações encontram-se amparadas pelo referido benefício fiscal.

Salientou que o autuado, embora não discorde do autuante de que as mercadorias saíram com o CFOP de venda de mercadorias adquiridas de terceiros, diz que, de fato, tais mercadorias passaram por processo de industrialização no seu estabelecimento. Por sua vez, o autuante afirmou que os valores desvinculados do programa Desenvolve obedeceram às disposições do artigo 3º do Decreto nº 8.205/02-Desenvolve e tiveram por base a própria escrita fiscal do autuado, mais precisamente o livro Registro de Apuração do ICMS, sendo este, após devidamente auditado, o único livro necessário para validar o cálculo do ICMS beneficiado pelo programa Desenvolve, pois foi dele que se extraiu os valores que não fazem parte das operações de industrialização própria da empresa e, acrescentou a Junta, conforme a própria empresa registrou.

Nessa questão, constatou a Junta que a razão assiste ao autuante, pois além das informações fiscais apostas nos livros pelo contribuinte confirmarem a exigência fiscal, os demonstrativos e documentos fiscais que compõem os anexos da Informação Fiscal indicam que as mercadorias foram vendidas com os mesmos códigos e especificações com os quais entraram no

estabelecimento, o que corrobora com a percepção de que as operações com CFOP de vendas de mercadorias adquiridas de terceiros não passaram por processo de industrialização no estabelecimento autuado, não podendo ser beneficiadas pelo programa Desenvolve.

Asseverou que, nas manifestações defensivas, o autuado disse que o autuante incorreu em equívoco ao também não desvincular do programa Desenvolve os créditos correspondentes às entradas de mercadorias supostamente revendidas sem nela passar por processo de industrialização e que isto estaria negando um seu direito constitucionalmente garantido, qual seja o direito de abater do ICMS devido na saída das mercadorias o imposto pago na entrada (respeito ao princípio da não-cumulatividade). Neste item, o autuante teria informado, segundo a Junta, que tais créditos não foram desvinculados porque algumas aquisições não geraram crédito de ICMS e outras compras em que houve geração de crédito tributários foram aproveitados para reduzir o ICMS do período correspondente, sendo impossível identificar e vincular as saídas posteriores, porque as mercadorias entradas não foram com fim específico de vendas para terceiros, e sim para uso próprio ou utilização no processo produtivo.

Quanto a essa questão, a Junta entendeu que, mais uma vez, razão assiste ao autuante, vez que os créditos destacados nas notas fiscais de entrada foram devidamente apropriados pelo autuado na sua escrita fiscal e considerados na apuração do imposto devido. Por outro lado, o art. 123 do RPAF assegura ao sujeito passivo tributário o direito de fazer a impugnação do lançamento, medida ou exigência fiscal na esfera administrativa, aduzida por escrito e acompanhada das provas que tiver, inclusive documentos, levantamentos e demonstrativos referentes às suas alegações, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da intimação. Neste caso, sendo o autuado a detentora das informações e documentos que possibilitam a vinculação, deveria, oportunamente, junto à Defesa tê-la demonstrado para fazer prova de suas alegações. Assim não laborando, entendeu a Junta que o autuado incorre na disposição do art. 142 do RPAF.

Em conclusão, consignou que, mesmo convertendo a requisição da Impugnante em pedido de diligência, este deveria ser indeferido com base no art. 147 do RPAF, pois, além de considerar suficientes para a formação da convicção do Órgão de julgamento os elementos contidos nos autos, tal pedido destina-se a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estão na posse do requerente.

Inconformado, o sujeito passivo interpôs o Recurso Voluntário de fls. 469/488, no qual reitera a defesa apresentada, dizendo, inicialmente, que o autuante cometeu os seguintes equívocos:

- I. considerou em seu cálculo débitos já fulminados pela decadência (relativos aos períodos de apuração de março a julho de 2003);
- II. desvinculou do Desenvolve diversas notas relacionadas a mercadorias efetivamente industrializadas pela Impugnante; e
- III. não desvinculou do cálculo do Desenvolve os créditos correspondentes às entradas das mercadorias supostamente revendidas.

Quanto à Infração 5, diz decorrer da Infração 4, isto porque o autuante, ao verificar os supostos erros no cálculo da parcela incentivada do Programa Desenvolve e refazer o cálculo do referido Programa, realizou, como consequência lógica, o recálculo do programa antecipado da parcela dilatada (correspondente a 20% do valor do benefício).

Discorre sobre cerceamento do direito de defesa, dizendo que o Auto de Infração seria nulo em face ao não cumprimento de requisitos básicos de existência dispostos nos artigos 39, incisos III, IV e VI e 41, incisos I e II do Decreto Estadual nº 7.629/99, que reproduz.

Fala que os documentos que fundamentaram os itens 4 e 5 da autuação não foram sequer juntados ao Auto de Infração, pelo que não logra verificar quais são as notas fiscais, lançamentos e ou operações constatados pelo autuante, que o levaram a verificar a ocorrência dos fatos tributários que deram ensejo à autuação e que a falta da descrição de elementos fáticos conclusivos no Auto

de Infração compromete o pleno exercício do direito de defesa, fulminando por nulidade o Auto de Infração.

No caso, diz que o autuante anexou uma planilha de cálculos, por meio da qual realiza o recálculo do Programa Desenvolve, sem demonstrar ao certo como fez para chegar aos números nelas contidos, mais especificamente, sem demonstrar que lançamentos do livro de Saídas ou quais notas fiscais de saídas estavam sendo por ele excluídas do Programa. Dessa forma, entende não ser possível ao contribuinte concluir quais lançamentos contábeis deram ensejo aos números constantes do “Anexo 4” incluídos nos campos denominados “*débitos não vinculados – CFOP 5102 – Vendas de merc. Adquiridas de terceiros*” e “*débitos vinculados – CFOP 6102 – Vendas de merc. Adquiridas de terceiros*”, o que por si só constitui motivo de nulidade por cerceamento de defesa, e, para subsidiar seu argumento, transcreve ementas de julgados do CONSEF.

Ainda como preliminar, suscita a decadência de parcelas do crédito cobrado nas Infrações 04 e 05, em vista da disposição do artigo 150, inciso V e §4º do Código Tributário Nacional, entendendo que o Auto de Infração lavrado em dezembro de 2008 só pode abarcar fatos geradores ocorridos a partir de dezembro de 2003, devendo, portanto, ser excluída a exigência relativas a fatos geradores ocorridos no período março a maio e julho de 2003 e agosto e setembro de 2003 da Infração 05.

Quanto ao mérito, diz que, por possuir controles internos confiáveis, conseguiu verificar a correlação entre algumas notas fiscais de saída em que consta CFOP de “*venda de mercadorias adquiridas de terceiros*” e algumas notas de entrada e que tais operações de “revenda” na realidade, não possuíam esta natureza, vez que adquire mercadorias de seus fornecedores e, quase em todos os casos, realiza seu beneficiamento, seja cortando as bobinas, seja realizando sua decapagem, apresentando relação das notas dizendo que a breve análise das notas fiscais o leva a crê que, ao menos parte das saídas consideradas pelo autuante como “não vinculadas” ao Programa Desenvolve, refere-se à venda de bobinas de aço decapadas (NCM 7208.27.10) e que tais bobinas foram adquiridas do fornecedor Usiminas antes de ter sido realizada a decapagem vez que nas notas fiscais de entrada consta que o NCM utilizado é 7208.39.90.

Entende que o processo de “decapagem” é uma industrialização, fato não considerado pelo autuante e havendo demonstrado (ao menos por amostragem, tendo em vista a impossibilidade de se verificar quais exatamente foram as notas fiscais que deram ensejo ao lançamento tributário operado) que houve a efetiva industrialização de bobinas adquiridas não há falar em exclusão do débito do Programa Desenvolve e, conseqüentemente, em recálculo das parcelas do referido Programa.

A seguir, trata do que entende erro no cálculo do ICMS devido com ofensa ao princípio da não-cumulatividade como outro argumento para diminuir o débito tributário. No caso em questão, o autuante verificou que algumas das mercadorias compradas objetivando sua industrialização, teriam sido supostamente revendidas, sem que tivessem sido submetidas a qualquer processo de industrialização, o que excluiria a aplicação do benefício do Programa Desenvolve, para tais débitos, exclusivamente.

Aduz ainda que se as mercadorias houvessem sido revendidas sem serem industrializadas, e, conseqüentemente, que estivesse correta a exclusão dos débitos de ICMS correspondentes às vendas, do benefício trazido pelo Programa Desenvolve, jamais poderiam ter sido desconsiderados os créditos correspondentes à aquisição de tais mercadorias como fez o autuante ao desconsiderar por completo que deveria ter “desvinculado” do Programa Desenvolve, não apenas os débitos relacionados às supostas vendas, mas também seus créditos correspondentes, cuja conseqüência lógica da não desvinculação dos créditos do Programa Desenvolve foi um considerável aumento do ICMS a pagar de imediato (ex. para o ano de 2005, um valor de R\$134.973,01).

Diz que o valor exigido é superior ao efetivamente devido, pois o procedimento adotado pelo autuante é inconstitucional por afrontar o princípio da não-cumulatividade tributária e que, no caso em questão, considerando-se a dificuldade trazida com a lacônica descrição dos fatos

presentes no AI, bem como a necessidade de verificação da correspondência entre entradas e saídas das mercadorias supostamente revendidas, para fins de apuração de crédito a ser desvinculado do Programa Desenvolve, requer a realização de perícia técnica contábil em seus livros fiscais relativos ao ICMS, em especial no Livro de Registro de Entradas, Livro Registro de Saídas, Registro de Apuração do ICMS e Razão e nos documentos fiscais a eles atinentes, bem como a perícia quanto ao destino dos bens adquiridos para industrialização que, supostamente, teriam sido revendidos, a fim de que se possa realizar de forma correta o recálculo do Programa Desenvolve.

Em seguida protesta pela apresentação posterior de novos documentos, provas e alegações para elucidação dos fatos, pedindo, ao final, que seja julgado nulo o Auto de Infração, face ao cerceamento de defesa verificado, ou, caso assim não se entenda, seja a autuação julgada improcedente em face de tais itens, considerando-se: (I) a decadência dos débitos relacionados a períodos de apuração do ano-calendário de 2003; (II) a existência de efetiva industrialização das mercadorias alienadas pela Impugnante com CFOP de venda de mercadorias adquiridas de terceiros; e (III) os equívocos no recálculo realizado pelo autuante, que deixou de considerar os créditos relacionados às entradas das mercadorias supostamente revendidas, em clara ofensa ao princípio da não-comulatividade.

A PGE/PROFIS, no Parecer de fls. 495/496, opinou pela rejeição da preliminar de nulidade, por entender ser totalmente desprovida de fundamento a arguição de cerceamento de defesa, já que o Auto de Infração encontra-se revestido de todas as formalidades legais e em respeito a todos os princípios norteadores do PAF.

Opinou, ainda, pela rejeição da decadência levantada no apelo, sob o argumento de que se trata de imposto não lançado, efetivamente omitido, não recolhido pelo recorrente, assim a regra a ser aplicada é a constante do art. 173, I, do CTN.

Salienta que o pedido de perícia foi corretamente indeferido pelo Julgador da 5ª JF. Entende que não há porque se refazer a ação fiscal como pretende o recorrente; a autuação teve base sólida nos livros e documentos fiscais da empresa; por outro lado, não foram trazidos pelo recorrente qualquer novo argumento que enseje uma investigação probatória, posto que todos os elementos que determinam a natureza das operações realizadas pela empresa e consideradas na ação fiscal estão nos autos.

Aduz, por fim, que as planilhas acostadas aos autos trazem as operações desvinculadas do Programa Desenvolve por se tratarem de operações de revenda de mercadorias sem industrialização pelo autuado.

Manifesta-se, ao final, pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

#### **VOTO (Vencido quanto à preliminar de decadência)**

Antes de adentrar ao exame das questões levantadas no Recurso Voluntário, cumpre consignar que o sujeito passivo insurge-se, exclusivamente, quanto à exigência contida nas infrações 04 e 05 da presente autuação, que tratam do recolhimento a menos do ICMS devido em razão de erro na determinação da parcela sujeita a dilação de prazo prevista pelo Programa Desenvolve, no que concerne ao ICMS normal, após dilação de parcela incentivada (item 4), e ao ICMS pago em antecipação da parcela dilatada e recolhida a menos (item 5), respectivamente.

É importante, também, registrar que a autuação embasou-se, exclusivamente, nos registros feitos pelo próprio sujeito passivo em seu livro Registro de Apuração do ICMS, tendo em vista a constatação feita pelo preposto fiscal de que, no cálculo da parcela incentivada pelo Programa Desenvolve, tanto para pagamento do ICMS normal, quanto para pagamento do ICMS antecipado com o desconto previsto na legislação do benefício, foram incluídas operações de vendas de mercadorias adquiridas de terceiros, com CFOP's 5102 e 6102, e outras também não albergadas pelo benefício (pagéis de trabalho de fls. 153/186 – item 04 – e 188/222 – item 05).

Isso fica ainda mais evidente quando se analisa os demonstrativos elaborados pelo autuante, em cotejo com o livro Registro de Apuração do ICMS escriturado pelo sujeito passivo (fls. 160/180 e 200/222), donde se pode observar que os valores utilizados para a composição da base de cálculo exigida neste Auto de Infração corresponde, exatamente, àqueles escriturados pelo recorrente como venda de mercadorias adquiridas de terceiros e outras operações não alcançadas pelo benefício. O cálculo está claro, ao revés do que aduz o sujeito passivo, permitindo saber exatamente a origem do imposto exigido neste PAF.

Essas informações servem para demonstrar, de logo, a impertinência da preliminar de nulidade da autuação, suscitada no apelo ofertado ao fundamento de cerceamento de defesa e de defeito na conformação do lançamento de ofício.

É que, estando a autuação embasada em registros feitos pelo próprio sujeito passivo e estando ele de posse de todas as notas fiscais de entradas e de saídas das mercadorias com as quais operou no período fiscalizado, não se poderia, jamais, exigir que o autuante apresentasse tais documentos ou mesmo indicasse as notas fiscais que foram utilizadas na escrituração do Livro Registro de Apuração do ICMS, como quer o recorrente.

Na verdade, o ônus probatório a que alude a prefacial de nulidade não é do preposto fiscal, mas, sim, do próprio sujeito passivo, já que, em se tratando de imposto submetido ao lançamento por homologação, ele é o responsável pela apuração do crédito tributário, cabendo à Administração apenas a posterior atividade homologatória.

Nesse sentido, inclusive, dispõe o RICMS, *in verbis*:

*“Art. 88. O lançamento do imposto será feito nos documentos e nos livros fiscais, com a descrição das operações ou prestações, na forma prevista neste Regulamento”.*

*“Art. 89. O lançamento constitui atividade de exclusiva responsabilidade do contribuinte, ficando sujeito a posterior homologação pela autoridade fazendária”.*

Portanto, os documentos que competia ao autuante apresentar, no caso as cópias do Livro Registro de Apuração do ICMS e os demonstrativos de apuração do imposto devido, foram trazidos, não se vislumbrando qualquer vulneração ao primado da ampla defesa, muito menos vícios que maculem o procedimento administrativo fiscal.

De outro lado, a profundidade das teses de defesa e de Recurso revelam que o sujeito passivo está com plena consciência do imposto que está sendo exigido, bem como das circunstâncias de fato e de direito que circundam o lançamento de ofício, o que igualmente infirma a preliminar arguida.

Assim, por não se vislumbrar qualquer um dos vícios previstos no art. 18, do RPAF vigente, fica **rejeitada a preliminar** de nulidade levantada no apelo.

Devem, igualmente, ser indeferidos os pedidos de diligência e perícia formulados pelo sujeito passivo, pois não foram apresentadas provas nem há indícios de que o trabalho realizado pelo preposto fiscal esteja incompleto, bem como o presente PAF já contém os elementos necessários à formação do convencimento do Órgão julgador. Reitera-se aqui, como se literalmente estivessem transcritos, os fundamentos utilizados pela Junta para indeferir esses pleitos do recorrente.

Quanto à prejudicial de mérito, tenho que razão assiste ao sujeito passivo.

Inicialmente, cumpre registrar que a decadência não é um instituto jurídico que tem por objetivo premiar o devedor, como muitos entendem; ao revés, a decadência visa a punir o credor inerte, aquele que, podendo exercer um direito seu independentemente da vontade do outro (direito potestativo), deixa de adotar as medidas cabíveis, silencia numa atitude de inescusável descaso para com a ordem jurídica.

Não é por outro motivo que a máxima latina *“dormientibus non succurrit jus”* (o direito não socorre a quem dorme) volta-se, justamente, contra o credor, contra aquele que pode exercer o

direito, e não contra o devedor, a quem restaria apenas sucumbir diante da pretensão contra si deduzida.

A análise do tema sob esse prisma faz enxergar que a decadência tem por finalidade precípua garantir a segurança jurídica. Ao impor que o credor exerça o seu direito dentro de determinado lapso de tempo, o ordenamento jurídico pretende extirpar do meio social a situação de instabilidade gerada pelo sentimento de ameaça sofrido por aquele contra quem o direito pode, a qualquer momento, ser apresentado.

A ninguém interessa essa situação indefinida, nem mesmo ao Estado – aqui entendido como Estado-Nação –, cujo objetivo maior é dissolver os conflitos, é a pacificação social, e não a eternização da instabilidade.

Sucedem que o legislador pátrio, ao definir os prazos decadenciais, nem sempre utilizou da melhor técnica jurídica, impregnando muitas vezes o nosso texto legislado de impropriedades indesejáveis, com o que tornou bastante árdua a tarefa do intérprete no sentido de buscar equacionar a questão, da melhor maneira possível, dentro de uma visão sistêmica, ou seja, coerente e fechada.

No campo do direito tributário, a maior parte das discussões jurídicas giram em torno do aparente conflito existente entre o parágrafo 4º, do art. 150, e o inciso I, do art. 173, do CTN, a seguir transcritos, *in verbis*:

*“Art. 150. (...)*

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

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

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

Após longas e acirradas discussões, a jurisprudência pátria dá fortes sinais de ter chegado a alguns consensos sobre a decadência no âmbito do direito tributário. A primeira delas, hoje quase que irreversível, diz respeito à competência para definir prazos decadenciais. É que a Constituição Federal de 1988, suprimindo as controvérsias até então existentes, reservou à lei complementar a disciplina acerca da prescrição e decadência em direito tributário, consoante dicção do art. 146, III, “b”, do Texto Maior, que giza:

*“Art. 146. Cabe à lei complementar:*

*(...)*

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

*(...)*

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

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

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

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

*“A questão da prescrição e da decadência, entretanto, parece-me pacificada. É que tais institutos são próprios de lei complementar de normas gerais (art. 146, III, b). Quer dizer, os prazos de decadência e de prescrição inscritos na lei complementar de normas gerais (CTN) são aplicáveis, agora, por expressa previsão*

*constitucional, às contribuições parafiscais”* (Plenário, RE 148754-2/RJ, excerto do voto do Min. Carlos Velloso).

Fala-se que a questão encontra-se definida quase que irreversivelmente porque, recentemente, foi editada a Súmula Vinculante nº 08, através da qual cristalizou-se o entendimento de que são inconstitucionais os arts. 5º, do Decreto-Lei 1.569/77, e 45 e 46, da Lei 8.212/91, utilizando-se justamente o fundamento de que a prescrição e a decadência são matérias reservadas a Lei Complementar de âmbito nacional, conforme se observa da ementa dos precedentes que ensinaram a edição do referido verbete:

**“PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. MATÉRIAS RESERVADAS A LEI COMPLEMENTAR. DISCIPLINA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. INCONSTITUCIONALIDADE DOS ARTS. 45 E 46 DA LEI 8.212/91 E DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 5º DO DECRETO-LEI 1.569/77. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.**

**I. PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR.** *As normas relativas à prescrição e à decadência tributárias têm natureza de normas gerais de direito tributário, cuja disciplina é reservada a lei complementar, tanto sob a Constituição pretérita (art. 18, § 1º, da CF de 1967/69) quanto sob a Constituição atual (art. 146, III, b, da CF de 1988). Interpretação que preserva a força normativa da Constituição, que prevê disciplina homogênea, em âmbito nacional, da prescrição, decadência, obrigação e crédito tributários. Permitir regulação distinta sobre esses temas, pelos diversos entes da federação, implicaria prejuízo à vedação de tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente e à segurança jurídica.*

**II. DISCIPLINA PREVISTA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.** *O Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966), promulgado como lei ordinária e recebido como lei complementar pelas Constituições de 1967/69 e 1988, disciplina a prescrição e a decadência tributárias.*

**III. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES.** *As contribuições, inclusive as previdenciárias, têm natureza tributária e se submetem ao regime jurídico-tributário previsto na Constituição. Interpretação do art. 149 da CF de 1988. Precedentes.*

**IV. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO.** *Inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição de 1988, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei 1.569/77, em face do § 1º do art. 18 da Constituição de 1967/69.*

**V. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO. SEGURANÇA JURÍDICA.** *São legítimos os recolhimentos efetuados nos prazos previstos nos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91 e não impugnados antes da data de conclusão deste julgamento”. (RE 560626/RS, Relator Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, Julgado em 12/06/2008).*

Sabe-se bem que o efeito vinculante é atributo exclusivo do verbete, não atingindo a fundamentação. Todavia, não se pode fechar os olhos para o entendimento adotado pela mais alta Corte de Justiça do nosso país, há muito tempo, vale frisar, como se as decisões judiciais não passassem de mera recomendação.

Nesse contexto, em termos de decadência, as normas do CTN devem prevalecer sobre as disposições constantes do COTEB.

A segunda matéria amplamente discutida no meio jurídico diz respeito ao termo *a quo* do prazo decadencial; definir quando ele coincide com o fato gerador e quando ele é protelado para o primeiro dia útil do exercício seguinte foi tarefa igualmente difícil, pois o intérprete se viu diante de duas regras distintas, aplicáveis a duas sistemáticas distintas de lançamento, mas que poderiam ocorrer no âmbito de um mesmo tributo – o lançamento por homologação e o lançamento de ofício.

Uma premissa parece facilitar bastante o deslinde da questão e ela diz respeito ao significado da palavra homologar. Segundo o dicionário Michaelis, homologar quer dizer **“confirmar por sentença ou autoridade judicial ou administrativa; aprovar”**. Logo, o ato que é sujeito à homologação é o pagamento realizado pelo contribuinte; é ele que será verificado pela autoridade administrativa fiscal e, se estiver correto, será aprovado, confirmado. Não se homologa o lançamento feito pelo contribuinte, como entendeu a Junta de Julgamento Fiscal, até mesmo por ser discutível o chamado **“lançamento por homologação”**, vez que não se enquadra



no conceito de atividade “*administrativa plenamente vinculada*” a que faz referência o art. 3º, do CTN.

Firmada tal premissa, é de se concluir que, se houve pagamento do tributo, ainda que parcial, o prazo decadencial conta-se a partir da ocorrência do fato gerador, consoante estabelece o parágrafo 4º, do art. 150, do CTN. Do contrário, ou seja, se não houve recolhimento do tributo, nem mesmo parcial, a decadência somente começa a ser computada do primeiro dia do exercício seguinte, conforme o art. 173, I, do CTN.

O entendimento ora esposado não representa nenhuma novidade, pois vem sendo adotado, há muito tempo, pelo Superior Tribunal de Justiça. A própria Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, atenta a isso e, principalmente, aos elevados gastos suportados pela União com a sucumbência gerada pela defesa, infértil, de tese contrária, já adotou internamente o mesmo posicionamento do Superior Tribunal de Justiça, através do Parecer nº 1617/2008, cujos trechos principais pede-se vênha para transcrever:

*“3031. Assim, com base em magistério de Leandro Paulsen, conclui-se que:*

- a) no caso do pagamento parcial da obrigação, independentemente de encaminhamento de documentação de confissão (DCTF, GFIP ou pedido de parcelamento), o prazo de decadência para o lançamento de ofício da diferença não paga é contado com base no § 4º, do art. 150, do Código Tributário Nacional;*
- b) no caso de não pagamento, nas hipóteses acima elencadas (com ou sem o encaminhamento de documentação de confissão), o prazo é contado com base no inciso I, do art. 173, do CTN;*
- c) de qualquer sorte, nos casos em que a declaração foi prestada ou houve parcelamento, não haveria a necessidade de lançar o valor já declarado, mas sim apenas a diferença, o que se tem chamado de lançamento suplementar.*

*3132. Do ponto de vista de certo realismo jurídico, temperado por exercício de prognose pretoriana, deve-se lembrar, ao que consta, que os Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda vinham decidindo pela aplicabilidade da regra do § 4º do art. 150 do CTN no caso dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação. Excluía-se do entendimento, entre outros, circunstâncias indicativas de fraude. Fraude e conluio suscitam a aplicação da regra do art. 173 do CTN.*

*3233. Por exemplo, a Segunda Câmara dos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda, no Recurso nº 122924, em 16 de junho de 2004, decidiu que “(...) por força do princípio da moralidade administrativa, em sendo a decadência hipótese de extinção da obrigação tributária principal, seu reconhecimento no processo deve ser feito de ofício, independentemente do pedido do interessado (...) Os tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa amoldam-se à sistemática do lançamento por homologação, prevista no art. 150 do CTN, hipótese em que o termo decadencial tem como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador (...)”.*

*3334. Na Terceira Turma do Conselho Superior de Recursos Fiscais no Recurso de divergência nº 303-120011, em 22 de fevereiro de 2005, ementou-se que “(...) sendo o IPI, no caso vinculado à importação, espécie de tributo cujo lançamento encontra-se delineado nas determinações do art. 150, parágrafo único, do CTN- Lançamento por homologação, é de cinco (5) anos, contados da data da ocorrência do fato gerador – data do desembaraço aduaneiro da mercadoria importada- o prazo deferido à Fazenda Nacional para constituir o crédito tributário que entende devido (...)”.*

*3435. A Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, no Recurso nº 146.670, em 25 de maio de 2006, ementou que “se a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, o tributo amolda-se à sistemática de lançamento denominada homologação, onde a contagem do prazo decadencial dá-se com a ocorrência do fato gerador, na forma disciplinada pelo § 4º do art. 150 do CTN (...)”.*

*3536. Os Conselhos de Contribuintes, no entanto, começam a mudar o entendimento. Aplicou-se recentemente o art. 173, I, do CTN, em caso de lançamento de ofício, no qual não houve pagamento. Refiro-me ao Recurso RP/ 203-123287. Entendeu o Conselho que deve se verificar se o contribuinte recolheu valores no período fiscalizado. Na existência do recolhimento, deve se aplicar o § 4º do art. 150 do CTN. Na inexistência de recolhimentos, deve ser aplicado o art. 173, I, do mesmo CTN. De igual modo, decidiu-se no Recurso RD/204-130232, bem como no RD/203-115797.*

*3637. Em âmbito de Superior Tribunal de Justiça percebe-se que a questão recebe tratamento distinto. Pode-se identificar sutil diferença de tratamento pretoriano. Em linhas gerais, tem-se a impressão de que se aplica a regra do § 4º do art. 150 do CTN na hipótese de pagamento antecipado.*

3738. *É recorrente a fixação do dies a quo do prazo de decadência na data da ocorrência do fato gerador quando da antecipação do pagamento sem prévio exame da autoridade fiscal. Isto é, ainda que o recolhimento seja parcial, as diferenças são exigíveis, a partir do fato gerador da obrigação. Mas, e quando não se tem o pagamento antecipado? No Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 936380/SC, relatado pelo Ministro Castro Meira, matéria julgada em 19 de fevereiro de 2008, ementou-se, como segue:*

**“TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. EXAÇÃO SUJEITA A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. ARTIGOS 150, § 4º, E 173, I, DO CTN. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. SÚMULA 7/STJ. 1. Se não houve pagamento antecipado pelo contribuinte, é cabível o lançamento direto substitutivo, previsto no artigo 149, V, do CTN, e o prazo decadencial rege-se pela regra geral do artigo 173, I, do CTN. Precedentes”.**

3839. *E ainda, no Recurso especial 757922/SC, relatado pelo Ministro Teori Albino Zavascki, questão julgada em 11 de setembro de 2007, definiu-se;*

**“CONSTITUCIONAL, PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ARTIGO 45 DA LEI 8.212/91. OFENSA AO ART. 146, III, B, DA CONSTITUIÇÃO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. TERMO INICIAL: (A) PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE AO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR, SE NÃO HOUVE ANTECIPAÇÃO DO PAGAMENTO (CTN, ART. 173, I); (B) FATO GERADOR, CASO TENHA OCORRIDO RECOLHIMENTO, AINDA QUE PARCIAL (CTN, ART. 150, § 4º). PRECEDENTES DA 1ª SEÇÃO. 1. "As contribuições sociais, inclusive as destinadas a financiar a seguridade social (CF, art. 195), têm, no regime da Constituição de 1988, natureza tributária. Por isso mesmo, aplica-se também a elas o disposto no art. 146, III, b, da Constituição, segundo o qual cabe à lei complementar dispor sobre normas gerais em matéria de prescrição e decadência tributárias, compreendida nessa cláusula inclusive a fixação dos respectivos prazos. Consequentemente, padece de inconstitucionalidade formal o artigo 45 da Lei 8.212, de 1991, que fixou em dez anos o prazo de decadência para o lançamento das contribuições sociais devidas à Previdência Social" (Corte Especial, Arguição de Inconstitucionalidade no REsp nº 616348/MG) 2. O prazo decadencial para efetuar o lançamento do tributo é, em regra, o do art. 173, I, do CTN, segundo o qual "o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado". 3. Todavia, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação — que, segundo o art. 150 do CTN, "ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa" e "opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa" —, há regra específica. Relativamente a eles, 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. Precedentes jurisprudenciais. 4. No caso, trata-se de contribuição previdenciária, tributo sujeito a lançamento por homologação, e não houve qualquer antecipação de pagamento. Aplicável, portanto, a regra do art. 173, I, do CTN. 5. Recurso especial a que se nega provimento”.**

39. *E ainda, qual o caminho em face de inexistência de declaração e de pagamento? No Recurso especial 761908/SC, relatado pelo Ministro Luiz Fux, em julgamento de 5 de dezembro de 2006, ementou-se, entre outros:*

**“13. No que pertine à segunda situação elencada, em que não houve entrega de GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social), nem confissão ou qualquer pagamento parcial, incide a regra do artigo 173, I, do CTN, contando-se o prazo decadencial quinquenal do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Desta sorte, encontram-se hígidos os créditos decorrentes de contribuições previdenciárias incidentes sobre pagamentos efetuados a autônomos e caducos os decorrentes das contribuições para o SAT. 14. Recurso especial conhecido parcialmente e, nesta parte, desprovido”.**

40. *Do que, então, emerge mais uma conclusão: o pagamento antecipado da contribuição (ainda que parcial) suscita a aplicação da regra especial, isto é, do § 4º do art. 150 do CTN,; a inexistência de declaração e pagamento justifica a utilização da regra do art. 173 do CTN, para efeitos de fixação do dies a quo dos prazos de caducidade, projetados nas contribuições previdenciárias. Isto é, no que se refere à contagem dos prazos de decadência. Tal concepção, em princípio, pode ser aplicada para todos os tributos federais, e não somente, para as contribuições previdenciárias.*

(...)

49. *Lembrando que nem toda a Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, cuida somente de créditos tributários, e que, portanto, para efeitos daquela norma deve-se atentar à especificidade dos créditos, as observações aqui elencadas promovem síntese pontual, da forma que segue:*

- a) A Súmula Vinculante nº 8 não admite leitura que suscite interpretação restritiva, no sentido de não se aplicar - - efetivamente - - o prazo de decadência previsto no Código Tributário Nacional; é o regime de prazos do CTN que deve prevalecer, em desfavor de quaisquer outras orientações normativas, a exemplo das regras fulminadas;*
- b) apresentada a declaração pelo contribuinte (GFIP ou DCTF, conforme o tributo) não há necessidade de lançamento pelo fisco do valor declarado, podendo ser lançado apenas a eventual diferença a maior não declarada (lançamento suplementar);*
- c) na hipótese do subitem anterior, caso o Fisco tenha optado por lançar de ofício, por meio de NFLD, as diferenças declaradas e não pagas em sua totalidade, aplica-se o prazo decadencial dos arts. 150, § 4º, ou 173 do CTN, conforme tenha havido antecipação de pagamento parcial ou não, respectivamente; respectivamente; o prazo prescricional, ainda, e por sua vez, conta-se da constituição definitiva do crédito tributário;*
- d) para fins de cômputo do prazo de decadência, não tendo havido qualquer pagamento, aplica-se a regra do art. 173, inc. I do CTN, pouco importando se houve ou não declaração, contando-se o prazo do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*
- e) para fins de cômputo do prazo de decadência, tendo havido pagamento antecipado, aplica-se a regra do § 4º do art. 150 do CTN;*
- f) para fins de cômputo do prazo de decadência, todas as vezes que comprovadas as hipóteses de dolo, fraude e simulação deve-se aplicar o modelo do inciso I, do art. 173, do CTN;*
- g) Para fins de cômputo do prazo de prescrição, nas declarações entregues antes do vencimento do prazo para pagamento deve-se contar o prazo prescricional justamente a partir do dia seguinte ao dia do vencimento da obrigação; quando a entrega se faz após o vencimento do prazo para pagamento, o prazo prescricional é contado a partir do dia seguinte ao da entrega da declaração;*
- h) A súmula em apreço, em princípio, qualificaria interpretação literal: todo o art. 45 da Lei nº 8.212, de 1991, estaria alcançado pela inconstitucionalidade. Porém, por tratar-se de matéria do mais amplo alcance público, o intérprete deve buscar resposta conciliatória, que não menoscabe expectativas de alcance de benefícios; principalmente, e do ponto de vista mais analítico, deve-se observar que há excertos do art. 45 da Lei nº 8.212, de 1991, que não seriam substancialmente alcançados pela Decisão do Supremo Tribunal Federal”.*

No caso em comento, o crédito tributário que se pretende constituir por intermédio nasce, em linhas gerais, de uma única acusação: recolhimento a menos do ICMS devido pelo sujeito passivo, que teria incluído na parcela incentivada pelo Programa Desenvolve operações não albergadas pelo benefício.

Verifica-se, de logo, que parte do imposto foi levado aos cofres públicos. Assim, é forçoso concluir que o prazo decadencial, na espécie, iniciou-se na data da ocorrência de cada fato gerador, estando, portanto, o direito potestativo de constituir o respectivo crédito tributário quanto aos fatos geradores de janeiro a setembro de 2003, irremediavelmente tragado pela decadência (Auto de Infração lavrado em dezembro de 2008, sem atos preparatórios formais comprovados no processo administrativo fiscal).

Ante o exposto voto pelo **acolhimento da decadência** suscitada pelo recorrente, para declarar extinto o crédito objeto deste lançamento de ofício, quanto aos **fatos geradores de janeiro a setembro de 2003, das infrações 4 e 5**.

Quanto ao mérito, não há controvérsias nos autos com relação à impossibilidade de inclusão, no cálculo do imposto incentivado pelo Programa DESENVOLVE, das operações de vendas de mercadorias adquiridas de terceiros, tendo em vista que o art. 3º, do Decreto nº 8.205/2002, só admite a incidência do benefício sobre as operações próprias do estabelecimento industrial beneficiado, assim entendidas como as operações de saída de mercadorias industrializadas pelo próprio sujeito passivo, já que o objetivo do Programa é justamente fomentar o parque industrial baiano.

Também é indene de dúvidas que a autuação está lastreada nos valores escriturados pelo próprio sujeito passivo em seu Livro Registro de Apuração do ICMS, o qual, por força da legislação aplicável à espécie, deve refletir, com fidelidade, os documentos fiscais relativos às operações e prestações realizadas pelo contribuinte, consoante se observa do art. 319, do RICMS, a seguir

transcrito:

*“Art. 319. A escrituração dos livros fiscais será feita com base nos documentos relativos às operações ou prestações realizadas pelo contribuinte, sob sua exclusiva responsabilidade e na forma estabelecida pela legislação tributária”.*

Especificamente sobre o Livro Registro de Apuração do ICMS, dispõe o Regulamento:

*“Art. 331. O livro Registro de Apuração do ICMS, modelo 9 (Anexo 47), destina-se ao lançamento mensal dos totais dos valores contábeis e os dos valores fiscais relativos ao ICMS, das operações de entradas e saídas de mercadorias, bem como das prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação utilizados ou prestados, extraídos dos livros próprios e agrupados segundo o Código Fiscal de Operações e Prestações (Conv. SINIEF, de 15/12/70).*

(...)

*§ 8º O livro de que cuida este artigo servirá de fonte para o preenchimento dos documentos de informações econômico-fiscais (...).”*

Fica, portanto, devidamente demonstrado que os dados escriturados pelo sujeito passivo nos seus Livros Fiscais, em especial no livro Registro de Apuração do ICMS, devem espelhar a realidade das operações realizadas. Como não se pode presumir a ilegalidade, deve-se presumir, até prova em contrário, que os registros feitos pelo sujeito passivo estão corretos. Essa presunção, por óbvias razões, é relativa, e, se for do interesse do Fisco desconstituir os registros feitos pelo sujeito passivo, a ele caberá a prova de que a escrituração está errada; se, entretanto, for do interesse do contribuinte provar que se equivocou na escrituração de quaisquer de seus livros, é a ele – contribuinte – que toca o *onus probandi*, e não ao Fisco.

É nessa última hipótese que se enquadra a presente autuação: o Fisco já produziu a prova que lhe competia, mediante a apresentação do Livro RAICMS escriturado pelo contribuinte e que revela a inclusão indevida de revendas de mercadorias adquiridas de terceiros e outras operações nos benefícios do Programa Desenvolve. Competia, destarte, ao sujeito passivo, a prova de que a sua escrituração foi feita de modo equivocado, prova essa, entretanto, que jamais veio aos autos.

O recorrente limita-se a alegar que possui controles internos confiáveis e que, através deles, conseguiu verificar a correlação entre algumas notas fiscais de saída em que consta CFOP de “venda de mercadorias adquiridas de terceiros” e algumas notas de entrada e que tais operações de “revenda”, na realidade, correspodiam a venda de mercadorias industrializadas pelo próprio sujeito passivo. Tais notas fiscais, contudo, jamais foram apresentadas, nem mesmo por amostragem.

A relação de Notas Fiscais de fls. 374, que, segundo o recorrente, se referem a operações próprias e teriam sido indevidamente incluídas no rol de “revendas de mercadorias adquiridas de terceiro”, não dá amparo à tese recursal.

É que, da análise das notas fiscais indicadas na referida listagem (fls. 375/399), pode-se perceber, apenas, que se tratam de operações de entrada de mercadorias (BOBINAS) oriundas da empresa Usiminas (fls. 375/393), constando o CFOP 6122 – Venda de produção do estabelecimento. Há, também, notas fiscais de saída, emitidas pelo sujeito passivo (fls. 394/399), indicando CFOP 5101 – Venda de produção do estabelecimento.

O exame dessas provas, todavia, não é suficiente para demonstrar, primeiro, que essas notas fiscais tenham sido indevidamente inseridas pelo próprio sujeito passivo, no momento da escrituração do Livro RAICMS, no cômputo das vendas de mercadorias adquiridas de terceiros. Depois, não logrou o sujeito passivo comprovar que as mercadorias industrializadas foram justamente aquelas que ingressaram através das notas fiscais de entradas que listou.

Além disso, o autuante, em sua informação fiscal (fls. 402/404), esclareceu:

*“Apesar de não ser necessário, visando apenas elucidar e colaborar com os ilustres julgadores, através dos arquivos magnéticos (SINTEGRA) do contribuinte, obtivemos a composição detalhada das notas fiscais emitidas com os CFOP’s 5102 e 6102 e seus respectivos valores registrados no RAICMS, assim como solicitamos e obtivemos amostragens de cópias das notas fiscais de saídas emitidas e registradas no Livro Registro de Saídas (Anexo A).*

*Para confirmar que as vendas efetuadas em questão referem-se a produtos recebidos sem qualquer transformação, também extraímos do SINTEGRA relação de várias notas fiscais de entradas referentes aos produtos vendidos a terceiros, detalhadamente, por amostragem, comprovando que os códigos dos produtos e a sua descrição são exatamente iguais, não havendo qualquer processo de industrialização (Anexo B)”.*

Outro ponto relevante: a listagem de notas fiscais é, em si, inverossímil, pois, segundo ela, as mercadorias entradas no estabelecimento em 24/02/2005 saíram, industrializadas, em 23/02.2005, ou seja, um dia antes.

No que tange à alegação de que o autuante, ao fazer a desvinculação das operações de revenda de mercadorias do Programa Desenvolve deveria ter considerado os créditos das operações, reitero que a autuação embasou-se, exclusivamente, nos registros feitos pelo sujeito passivo, em seu Livro RAICMS. O autuante não analisou, nota a nota, as operações realizadas pelo sujeito passivo, nem recompôs, na íntegra, o seu conta-corrente fiscal, logo não poderiam ter considerado os créditos consignados nas notas fiscais de entrada. Os créditos foram consignados nos demonstrativos do autuante de acordo com os registros feitos pelo sujeito passivo em seu livro Registro de Apuração do ICMS.

Ademais, acaso existam créditos a serem utilizados, deve o sujeito passivo persegui-los através dos procedimentos de utilização extemporânea de crédito fiscal, previsto nos arts. 101 e 102, do RICMS.

Ante o exposto, voto no sentido de **rejeitar a preliminar de nulidade suscitada, acolher a decadência quanto aos fatos geradores de janeiro a setembro de 2003** e, no mérito, NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, julgando, ao final, parcialmente procedentes as infrações 4 e 5 desta autuação, por força da exclusão dos valores tragados pela caducidade.

#### **VOTO VENCEDOR (Quanto à Preliminar de Decadência)**

Data *venia* a posição exarada pelo ilustre Conselheiro Relator, discordamos do seu voto quanto ao acatamento da arguição de decadência suscitada pelo sujeito passivo, pelas razões que abaixo passaremos a expor, ressaltando, por oportuno, que à míngua de alteração na legislação baiana que dispõe sobre a matéria ou de nova orientação interpretativa sobre as regras de decadência, mantemos o entendimento já reiterado por parte deste Conselho de Fazenda, ainda que não unânime, por posição dos conselheiros classistas:

Ao contrário do alegado pelo recorrente, entendemos aplicável ao lançamento ora em apreço a regra disposta no inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional – CTN, cujo prazo inicial para contagem da decadência é o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, determinação esta repetida no art. 107-B do Código Tributário Estadual – COTEB – Lei nº 3.956/81, abaixo transcrito, *in verbis*:

“Art. 107-B

§ 5º - *Considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento e definitivamente extinto o crédito, após 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”* Grifos nossos

Ressalte-se que o CTN – diploma legal com *status* de lei complementar e a quem cabe determinar as normas gerais de direito tributário, nos termos do art. 146, II, “b” da Constituição Federal, inicialmente fixa como marco inicial do prazo decadencial o fato gerador da obrigação tributária, mas no §4º do art. 150 respaldou que a legislação dos entes federados fixasse prazo para homologação, ao cunhar, no início do parágrafo citado, a expressão “*se a lei não fixar prazo à homologação*”. Assim, a legislação baiana - respaldada na autorização legal do art. 150, §4º do próprio CTN, ou seja, autorização dada pela própria lei complementar que fixa as normas gerais em matéria de legislação tributária - fixou o primeiro dia do exercício seguinte como o momento a partir do qual se deve iniciar o prazo decadencial. Frise-se, ainda, que a expressão “lei”, cunhada no dispositivo citado, deve ser entendida como lei ordinária, e não lei complementar. Portanto, a lei baiana, dentro do permissivo legal do próprio CTN, fixou prazo à homologação.

Ressalte-se, ainda, que esta tese é adotada por doutrinadores de escol, como o Profº Paulo de Barros Carvalho, que em seu livro Curso de Direito Tributário, Editora Saraiva, 2000, páginas 425 e 426, leciona que: “...Vale dizer, cabe à lei correspondente a cada tributo, estatuir prazo para que se promova a homologação. Silenciando acerca desse período, será ele de cinco anos, a partir do acontecimento factual...”. Por outro lado, a jurisprudência dos tribunais superiores tem contemplado tal entendimento, conforme excerto parcial da decisão ementada pelo TRF - da 4ª Região, proferida em Agravo em Mandado de Segurança de nº 2000.04.01.147311-3-RS, tendo como Relatora a Des. Federal Maria Lúcia Luz Leiria, 1ª Turma, Decisão de 18/06/03, DJ de 20/08/03, abaixo transcrita:

*Ementa: “...I. Tratando-se de tributo sujeito a lançamento na forma do art. 150 do CTN, o termo inicial do prazo prescricional deve ser contado a partir da homologação. Não havendo prazo fixado por lei para a referida homologação, será ele de cinco anos a partir da ocorrência do fato gerador”.*

Do exposto, como o Auto de Infração epígrafado foi lavrado em dezembro/2008, podendo o lançamento ter sido efetuado até 01/01/2009, não ocorreu a decadência suscitada, daí porque votamos pelo não acolhimento da preliminar de mérito.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **232946.0004/08-3**, lavrado contra **INDÚSTRIA DE AUTO PEÇAS JARDIM LTDA. (AUTO PEÇAS JARDIM)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$344.827,08**, acrescido das multas de 60% sobre 343.366,85 e 150% sobre R\$1.460,23, previstas no art. 42, incisos II, “f”, VII, “a” e V, “b”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigações acessórias no valor total de **R\$4.667,75**, previstas no art. 42, incisos IX e XI, da Lei nº 7.014/96, com os acréscimos moratórios de acordo com a Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

VOTO VENCEDOR (Quanto à preliminar de decadência) - Conselheiros (as): Fábio de Andrade Moura, Nelson Teixeira Brandão e Valnei Sousa Freire.

VOTO VENCIDO (Quanto à preliminar de decadência) - Conselheiros (as): Maria Auxiliadora Gomes Ruiz, Sandra Urânia Silva Andrade e Denise Mara Andrade Barbosa.

Sala das Sessões do CONSEF, 23 de março de 2011.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - PRESIDENTE

FÁBIO DE ANDRADE MOURA – RELATOR/VOTO VENCIDO  
(Quanto à preliminar de decadência)

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ – VOTO VENCEDOR  
(Quanto à preliminar de decadência)

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA – REPR. DA PGE/PROFIS