

PROCESSO - A. I. N° 108880.0402/10-2
RECORRENTE - ESPUMACAR DA BAHIA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF n° 0225-02/11
ORIGEM - INFAC INDÚSTRIA
INTERNET - 11/10/2012

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0318-11/12

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** AQUISIÇÕES DE MATERIAL DE USO E CONSUMO. Comprovada a destinação para uso e consumo. Infração caracterizada; **b)** DESTAQUE A MAIS NO DOCUMENTO FISCAL. Caracterizada a aplicação das alíquotas maiores do que as devidas nas aquisições interestaduais. Infração subsistente. 2. BENEFÍCIOS FISCAIS. DESENVOLVE. **a)** PERDA DO DIREITO AO BENEFÍCIO. RECOLHIMENTO A MENOS. A falta de recolhimento, na data regulamentar, da parcela não sujeita a dilação do prazo, resultou na perda do direito ao benefício em relação à parcela incentivada prevista pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE. Infração caracterizada. **b)** ERRO NA DETERMINAÇÃO DO VALOR DA PARCELA SUJEITA À DILAÇÃO DE PRAZO. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. Comprovado o recolhimento do ICMS a menos em virtude de inclusão de valores não alcançados pelo benefício fiscal. Infração subsistente. Decadência rejeitada. Recurso **NÃO PROVÍDO**. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria quanto à preliminar de decadência.

RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão proferida pela 2ª Junta de Julgamento Fiscal (Acórdão JJF nº 0225-02/11), que julgou Procedente a presente autuação, lavrada em 27/12/2010, no valor total de R\$472.357,68, para reclamar o descumprimento de obrigação principal do ICMS conforme segue:

INFRAÇÃO 1 – utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. Consta que a empresa adquiriu mercadorias para uso e consumo e utilizou indevidamente o crédito destacado nos documentos fiscais. ICMS no valor de R\$4.970,90, multa de 60%;

INFRAÇÃO 2 – utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado nos documentos fiscais. ICMS no valor de R\$1.835,46. Multa 60%;

INFRAÇÃO 3 – recolheu a menos o ICMS em razão da falta de recolhimento, na data regulamentar, da parcela não sujeita a dilação do prazo, perdendo o direito ao benefício em relação à parcela incentivada prevista pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE. ICMS no valor de R\$88.868,38, Multa 60%;

INFRAÇÃO 4 – recolheu a menos o ICMS, 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. Consta que a empresa adquiriu diversos produtos da Espumacar Indústria e Comércio Ltda., sediada em São Paulo e vendeu com as

mesmas codificações e descrições, caracterizando aquisição e venda de mercadorias adquiridas de terceiros. ICMS no valor de R\$376.682,94. Multa 60%.

A Junta de Julgamento Fiscal dirimiu a lide administrativa com base nos seguintes fundamentos, *in verbis*:

O presente lançamento de ofício, ora impugnado, traz a exigência de 04 infrações por descumprimento da obrigação principal, concernente ao ICMS, conformem já devidamente relatadas.

Verifico não caber acolhimento as preliminares de nulidade, alinhadas na peça impugnatória, tendo em vista que: a descrição dos fatos foram claramente indicados nas primeiras páginas do Auto de Infração, não suscitando dúvidas quanto aos fatos geradores do ICMS e descumprimento da obrigação principal correspondente, bem como a capitulação legal são condizentes com os fatos reais e com o direito aplicável, com a indicação dos dispositivos do RICMS/BA infringidos e a multa aplicada em consonância com o art. 42 da Lei 7014/96; não há falta de motivação, pois foram indicados os fatos que ensejaram o ato e os preceitos jurídicos que autorizaram a sua prática; resta clara a finalidade pública, bem como o objeto do ato que é a constituição do crédito tributário não recolhido aos cofres da Fazenda Pública Estadual. Foi obedecido o devido processo legal, através do qual o impugnante exerceu a ampla defesa e o contraditório, haja vista que o autuado obteve as peças necessárias a sua defesa, não negadas pelo autuado, que fundamentaram plenamente a exigência fiscal, indicando como foram apurados os valores e a origem dos dados obtidos, bem como foram obedecidos os prazos previstos legalmente e demais exigências formais. Assim, constato que não houve qualquer violação ao princípio da legalidade ou de qualquer princípio inerente ao processo administrativo fiscal em questão.

Cabe, contudo, esclarecer que as demais arguições de nulidade formuladas pela defesa, como se referem a questões de méritos, serão tratadas como tal.

No que diz respeito ao local da lavratura do Auto de Infração, não cabe a aplicação dos dispositivos concernentes ao processo administrativo Federal, pois o RPAF/BA no art. 39 - § 1º alinha que: "O Auto de Infração será lavrado no estabelecimento do infrator, na repartição fazendária ou no local onde se verificar ou apurar a infração." Assim, o AI foi lavrado na INFRAZ Indústria em consonância com o aludido ato normativo.

Com fulcro no art. 147, inciso I, "a" e inciso II "a" e "b" do RPAF/99, indefiro a solicitação de diligência e perícia, pois os elementos existentes no processo são suficientes para a formação do convencimento dos julgadores, a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos, além de não serem necessárias outras provas a serem produzidas, pois como restará esclarecido na análise do mérito, desnecessário se faz maiores investigações quanto à destinação dos materiais adquiridos pelo autuado, considerados como para uso e consumo, ou qualquer outra questão relacionada à aquisição de mercadorias de terceiros e suas posteriores revendas, bem como em relação ao correto cálculo da exigência relacionada aos créditos indevidos, ou apuração dos valores devidos.

O impugnante, em sua preliminar de mérito, argumenta que a ciência acerca da autuação, foi obtida em março de 2011 (03/2011), assim, os fatos geradores, relativas às exigências tributárias nos períodos entre 2006 e 2008, estariam atingidos pela decadência. Essa questão é deveras remansosa nesse Contencioso Administrativo, alvo de inúmeros acórdãos, em que reiteradamente é majoritariamente decidida sob o mesmo enfoque hermenêutico a exemplo dos Acórdãos CJF nos 0113/12-05, 0102/12-05, 0004-11/06 e 0009-12/08.

O Código Tributário Nacional permitiu que, através de lei, o ente federativo respectivo possa estipular uma outra contagem de prazo para aplicação dos efeitos decadenciais, conforme alinhado no § 4º do art. 150.

A legislação do Estado da Bahia fixa prazo à homologação do lançamento e, por isso, não é acatada a alegação referente à determinação do art. 150, § 4º, do CTN, que prevê: "se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador".

O disposto no art. 107-A, I do COTEB, instituído pela Lei nº 3.956/81, que em sua essência transcreve o art. 173, I do CTN, estabelece como prazo de decadência 5 anos, contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Assim, os fatos geradores ocorridos entre os exercícios de 2006 e 2008 só seriam atingidos pela decadência a partir de primeiro de janeiro de 2012 e 2013 respectivamente, não havendo, portanto, a extinção do direito da fazenda pública de exigir o crédito tributário, relativo aos fatos geradores entre os exercícios de 2006 e 2008.

No que tange ao mérito da infração 01, concernente à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS na aquisição de material de uso e consumo, não há o que alimentar dúvidas, tendo em vista a atividade da empresa e as especificações dos produtos, quanto à destinação dos mesmos para o uso ou consumo, pois se referem a luvas, óculos, sirene, placa, colete, respirador, protetor auricular e material elétrico, cabendo, em consonância com o autuante, a aplicação do disposto no art. 93, V, "b" do RICMS/BA, que, por sua vez, remete à Lei Complementar 87/96, que em seu art. 33, I, só permite a utilização de tais créditos às mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2020; (Redação dada pela Lcp nº 138, de 2010).

Assim, considero procedente a infração 01.

Verifico, em relação à infração 02, que se refere à utilização indevida, por parte do sujeito passivo, de crédito fiscal maior do que o devido, caber pertinência a autuação, pois ficou demonstrado pelo autuante que as compras que originaram os aludidos créditos foram através das notas fiscais 413.253 de junho de 2007, e 6.732, 6.733 e 50.529 de julho de 2007, oriundas de São Paulo com as alíquotas de 12% e 18%, tendo sido lançado no livro Registro de Entradas nº 007, às fls. 71, 78, 82 e 85, sem levar em consideração o disposto no art. 93, § 5º - inciso I, § 6º - inciso II, e § 7º - inciso IV do RICMS/BA, com evidente erro na aplicação das alíquotas, visto que o autuado é contribuinte do ICMS, cabendo a alíquota interestadual de 7% nas aquisições do Estado de São Paulo.

Além do mais, em linha oposta à argüição do autuado, consta do demonstrativo elaborado pelo autuante, às fls. 44 dos autos, que o valor reclamado foi efetivamente o crédito utilizado a mais, a diferença creditada a mais e não a integralidade de 17%.

A infração 03 decorrente do atraso no pagamento da parcela não sujeita a dilação de prazo, esse fato resulta na perda do direito ao benefício em relação à parcela incentivada prevista pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE, conforme disposto no art. 18 do Dec. 8205/2002.

Verifico, conforme afirma o autuante, que o valor exigido no presente lançamento foi levantado através da conta corrente fiscal dos débitos passíveis de dilação, ou seja, o imposto devido da parcela beneficiada pelo DESENVOLVE, tendo sido equivocadamente deixado de cobrar o valor correspondente às operações de vendas de produtos adquiridos de terceiros. A cópia do livro Registro de Apuração do ICMS referente ao mês 11/2008, às fls. 550 e a relação de DAE's referente ao exercício de 2009 e 2010, às fls. 52 a 54, comprovam o recolhimento fora do prazo.

Não coube melhor conclusão para o autuado, quanto à infração 04, pois nesse caso a empresa adquiriu diversos produtos da Espumacar Indústria e Comércio Ltda., sediada em São Paulo, e vendeu com as mesmas codificações e descrições das notas de entradas, caracterizando compra e venda de mercadorias adquiridas de terceiros.

O autuante, mais uma vez foi criterioso, na medida em que identificou e separou as operações próprias e de terceiros, utilizando-se do roteiro de estoque de produtos adquiridos de terceiros que, tendo em vista os resultados obtidos de sua apuração e os demonstrativos concernentes ao levantamento de estoque dos produtos adquiridos de terceiros às fls. 58 a 325, 328 a 350, 353 a 472; e os demonstrativos da Conta Corrente Fiscal referente aos exercícios de 2006, 2007 e 2008 estão anexos às fls. 56, 57, 326, 327, 351 e 352, verifica-se que, efetivamente, cumpriu o roteiro que indicou, ou seja: "foram verificadas as notas de entradas de produtos adquiridos da empresa Espumacar Indústria e Comercio Ltda., sediada em São Paulo e contabilizadas nas saídas as mesmas quantidades das entradas, sendo consideradas as saídas restantes como produção própria. Após este levantamento foi refeita a conta corrente, conforme disposto na Instrução Normativa 27/2009, separando-se as operações próprias das operações de vendas de produtos adquiridos de terceiros."

Os argumentos do sujeito passivo, com a informação de que os produtos passaram por um processo de beneficiamento, não encontra amparo após o levantamento efetuado pelo autuante, identificando as aquisições de produtos de terceiros e suas respectivas saídas contabilizadas, desnecessário se fazer diligências, conforme já alinhado, para apurar tais fatos. Verifico, inclusive, que o próprio sujeito passivo, ao contestar a autuação, afirma que os produtos vendidos possuem a mesma codificação e descrições das notas de entradas, descharacterizando as alterações nos produtos que identificam o processo de industrialização necessário para o acolhimento das argüições do autuado.

Quanto à inscrição dos valores exigidos em dívida ativa, caberá às etapas processuais posteriores tanto no campo administrativo como no judiciário, se houve.

No que diz respeito às multas e juros, estão legalmente prevista na legislação tributária estadual, assim como a exclusão da multa imposta pela Corte Suprema à autoridade, efetivamente não consta tal Decisão que vincule este Estado, bem como, quanto às alegações de inconstitucionalidade dos atos normativos ou leis estaduais, cabe consignar que este órgão não tem competência para afastar a aplicabilidade da Legislação Tributária Estadual, assim como não lhe cabe competência para decretar a inconstitucionalidade de seus dispositivos, em conformidade com o art. 167 I do RPAF/BA.

Ainda a respeito das multas incidentes sobre o imposto devido pelo autuado, o inciso V, do art. 97, do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66), determina que a Lei pode fixar a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos ou para outras infrações nela definidas. Aplicou o autuante as multas previstas no art. 42 da Lei nº 7.014/96, todas, em ajustada cominação com o descumprimento das obrigações tributárias descritas no presente Auto de Infração.

A argüição de que as multas aplicadas têm caráter confiscatório, conforme em última instância quer alinhar o impugnante, não subsiste. Convém ressaltar que o art. 150, IV, da CF, é dirigido ao legislador, o qual não pode criar tributo excessivamente oneroso, expropriatório do patrimônio ou da renda. Considero pertinente o exame, relativo a essa matéria, da Professora Mizabel Derzi, alinhado em suas notas de revisão da obra de Aliomar Baleeiro, "Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar", 7º edição, à fl. 519. Argumenta a professora,

didaticamente, que o referido dispositivo constitucional não impede a aplicação de sanções e execuções de créditos. Não se pode abrigar no princípio que veda utilizar tributo com efeito de confisco o contribuinte omissivo que prejudicou o fisco, ferindo os superiores interesses da coletividade.

O pedido de redução das multas, sob o argumento de que agiu de boa fé não cabe nessa instância de julgamento administrativo fiscal, tendo em vista que tal arguição deve ser dirigida à Câmara Superior, vez que se trata de multa por descumprimento de obrigação principal.

Assim, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Destaca que o Auto de Infração ampara-se em base de cálculo equivocada, sem considerar que a agente agiu dentro da legalidade e de boa-fé, pois, segundo ele, sentado em seu gabinete o fiscal não teria como auferir quanto ao beneficiamento dos produtos do autuado.

Inconformado, o contribuinte interpôs o Recurso Voluntário de fls. 2.271/2.289, no qual reproduz, *ipsis literis*, a defesa apresentada em primeira instância, suscitando as seguintes preliminares:

- a) prescrição e decadência em parte do débito, pois a Fazenda Pública possui prazo de cinco anos para constituir o débito e cobrá-lo, e neste prazo quedou-se inerte. Aduz que os débitos são relativos ao exercício de janeiro 2006 a dezembro de 2008, ao passo que só foi intimada dos supostos débitos em 03/2011, mais de (05) anos;
- b) nulidade do Auto de Infração por ausência de cumprimento dos requisitos legais - considera a descrição das infrações apontadas deficitária, não sendo possível aferir a veracidade do fato gerador do crédito pretendido pelo Fisco, ainda mais quando há fatos importantes a se atentar, como no caso do beneficiamento;
- c) nulidade da lavratura do Auto de Infração - a autuação foi lavrada fora do estabelecimento do autuado (quiçá em computador do próprio posto de arrecadação, pois os autos foram impressos por impressora computadorizada), tendo o agente fiscalizador entregue ao representante do requerente, tão-somente para, ali, em sua frente datar à mão, as notificações.

Entende que o Auto de Infração não tem qualquer eficácia administrativo-fiscal, nem validade jurídica como lançamento perfeito e regular, nem como constituição de eventual crédito tributário, com base no art. 10, “caput”, do Decreto Federal nº 70.235 de 06.03.72, que disciplina Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, da União Federal, aplicando-se subsidiariamente a esse procedimento, baixado por competência (Decreto Lei nº 822/69), é taxativo no sentido de que a notificação deve ser lavrada no local do fato, “in casu”, no estabelecimento do contribuinte, o que não ocorreu.

Afirma também que, em se tratando de atividade vinculada e regrada, isto é, sempre condicionada à observância rigorosa e estrita da expressa previsão legal, não podia o agente fiscal desenvolvê-la a seu bel entendimento, discricionariamente, como bem entendesse, pois agindo assim, certamente que desobedeceu aos mandamentos dos artigos 141, 142 e 144 do CTN, bem como ao artigo 10, caput, do Decreto nº 70.235/72, além e especialmente as normas de conduta funcional a que se refere à Lei Federal nº 8112/90, art. 116 incisos I e III e artigo 5º II da CF/88.

Aduz que a doutrina específica posiciona-se também no sentido de que as notificações fiscais devam ser lavradas sempre no local da verificação da falta, ou seja, no estabelecimento do contribuinte. No presente caso, o agente fiscal procedeu aos exames técnicos contábeis, necessários à apuração da eventual falta fiscal, no estabelecimento fiscalizado. Por tal razão, quando lavrado fora do estabelecimento, o processamento fiscal fica viciado e nulifica o processo administrativo-fiscal, tornando írrito o próprio crédito constituído.

- d) invalidade do lançamento - os elementos que deram causa ao presente são frágeis, não sendo legítimos os lançamentos que deram origem ao crédito tributário, elementos essenciais, indispensáveis, que são os contidos no artigo 142 do Código Tributário Nacional, bem como o Fisco para chegar ao valor do lançamento, valeu-se de premissa equivocada, já que sequer desconsiderou o beneficiamento da matéria-prima adquirida, chegando a valores irreais, já que não houve a infração indicada. O agente fiscalizador preferiu simplesmente acusar sumariamente a impugnante, utilizando critérios nebulosos, em verdadeiro arrepião da lei.

Mais uma vez considera que o Poder Tributante deve provar técnica ou documentalmente a hipótese de incidência do tributo, não o fazendo, torna-se nulo de pleno direito todo o lançamento, no caso não ocorreu a compra e venda de mercadorias de terceiros, já que a mercadoria adquirida sofreu beneficiamento.

Alinha o art. 142 do Código Tributário Nacional (o ônus da prova) argumentando que compete à autoridade lançadora do tributo, demonstrar que a matéria tributável e a base de cálculo existem. E tais elementos têm que ser tipificados por inteiro. Não podem ser baseados em mero palpite ou presunção de que houve sonegação de tributo, equívocos ou fraude, afirma o autuante, mesmo porque, fraude não se presume, e sim deve ser cabalmente provada e não é o caso do presente Auto de Infração, conforme amplamente justificado.

Para robustecer suas argüições de ilegalidade do Auto de Infração, transcreve ensinamentos de Ives Gandra da Silva Martins.

Considera necessária a clareza da base de cálculo, bem como entende que a autoridade tributante articulou premissa falsa para chegar a falsas conclusões, presumindo sonegação, onde a lei não admite presunção, mas tão-somente a prova material, o que faltou, pois a fundamentação nas declarações apresentadas, salientando, mais uma vez que, são frágeis, já que houve o beneficiamento dos produtos adquiridos.

Complementa que não sendo exigível o tributo, não poderia e não pode submetê-lo à dívida ativa, posto que manifestamente infundada, bem como inexigível a multa cobrada nestes Autos.

e) violação ao princípio da legalidade - o Fisco exige o pagamento de uma obrigação sem qualquer fundamentação fática dos fatos e valores determinados, ofendendo os princípios tributários aplicáveis a essa espécie, ainda mais, segundo ele, quando há prova inequívoca, de que o tributo é indevido.

Ressalta que o presente Auto de Infração deve ser considerado extinto, e, por conseguinte, serem declarados nulos os débitos injustamente cobrados, por exigir a cobrança de um tributo manifestamente constitucional.

Assegura que não efetuou operações que incidissem qualquer tipo de imposto ou multa, fraude ou similar, sendo amplamente demonstrado que todos os impostos foram pagos, que as diferenças apuradas e a multa aplicada são indevidas, já que houve o beneficiamento das mercadorias devidamente, agindo com lisura e boa-fé.

Por outro lado, entende que não restou configurada a efetiva inadimplência quanto ao imposto devido, pois indevida a autuação, visto que a impugnante realizou todas as operações dentro da legalidade, com lisura e boa-fé, cercou-se dos cuidados e da praxe das práticas comerciais, e de fato fez o beneficiamento dos produtos adquiridos.

Quanto ao mérito, argumenta:

INFRAÇÃO 1: argui que utilizou adequadamente o crédito de ICMS, visto que as compras foram de matérias-primas para produção, assim correta utilização do crédito destacado, deve ser julgado nulo, de pleno direito, o presente Auto de Infração quanto a este item, por medida de direito e justiça.

Alinha que a utilização do crédito fiscal ocorreu da forma correta ao determinado em lei, ou seja, exatamente 17%. Assim, não houve a utilização indevida ou superior do crédito destacado, e mesmo que se admitisse eventual falha na utilização do crédito, o imposto a pagar deveria ocorrer pela diferença, e não pela totalidade do crédito de 17%, o agente fiscalizador foi omissivo neste quesito, ao não informar a diferença supostamente aproveitada indevidamente.

Desta forma, entende que, seja pela forma correta da utilização do crédito de ICMS, seja pela forma deficitária da descrição da suposta falta, neste quesito o presente Auto de Infração deve ser considerado nulo de pleno direito.

INFRAÇÕES 3 e 4 - concernentes ao beneficiamento das espumas adquiridas para posterior venda, fato que entende ter sido desconsiderado pelo agente fiscalizador. Afirma que o agente

fiscalizador, simplesmente ignorou a linha de beneficiamento de produtos da empresa, sequer considerou o processo artesanal, os acessórios adesivos agregados ao produto adquirido, que depois de sofrer beneficiamento é que foram vendidos, ou seja, o incentivo fiscal quanto ao beneficiamento está correto.

Assegura tratar-se de material adquirido (espumas, que chegam à empresa de forma bruta, e ao serem desembaladas passam por diversos processos de beneficiamento inclusive artesanal, conforme se verifica nas fotos em anexo, e conforme se descreve o processo produtivo: “1 – qualificação; 2 - medição de espessura e tamanho; 3 – limpeza; 4 – corte em diversos moldes diferentes; 5 – colagem de adesivos dupla face para colagem em veículos; 6 – secagem; 7 – controle de qualidade; 8 – embalagem; 9 – codificação; 10 – venda; 11 – transporte – entregas.”

Considera ficar claro que se trata de um típico processo de beneficiamento da matéria-prima para venda, e no caso a matéria-prima (placa de espumas), desagregada do beneficiamento efetuado pela impugnante, ela, por si só, possui valor comercial irrisório, ao passo que o produto final vendido possui alto valor agregado, pois passa por beneficiamento em diversas fases e com a tecnologia e a garantia da marca da Espumacar da Bahia Ind. e Com. Ltda.

Argumenta que se vende não são apenas espumas adquiridas de terceiros, mas matéria-prima (placas de espumas), que sofre o beneficiamento com diversas etapas e tecnologia desenvolvida pelo autuado.

Afirma que o fato de os produtos possuírem a mesma codificação e descrições das notas de entradas, em nada invalidam ou diminuem o beneficiamento da matéria-prima adquirida, já que este procedimento é apenas para facilitar a identificação pelas coligadas do material para compra, produção, e armazenagem, ou seja, trata-se apenas de mero tramite administrativo, que não permite a leitura e nem mesmo a caracterização de compra e venda de mercadorias adquiridas de terceiros.

Requer que seja deferida a perícia técnica no local da autuação, para averiguação quanto ao processo produtivo, o que vai comprovar que a matéria-prima (placa espuma), sofre verdadeiramente processo produtivo, o que por certo fulminará o presente Auto de Infração.

Quanto aos juros e da multa moratória, argumenta que, num cenário econômico, onde se vivencia índice inflacionário abaixo de 1% ao mês, a aplicação automática de multa moratória e dos juros, no absurdo percentual indicado pelo Auto de Infração, é propiciar sob o manto da legalidade o enriquecimento ilícito e, por expediente transverso, a repudiável pena de confisco.

Aduz que a Corte Suprema decidiu: “*o judiciário pode excluir ou graduar multa imposta pela autoridade administrativa*” (RTJ 44/661 e RE. 55.906, 60.976 E 61.160).

Afirma que, no presente caso, não agiu dolosamente, e sim impelida por motivos imperiosos, neste diapasão, não se encontra justificativa para que o gravame seja levado às últimas consequências, até mesmo porque foi a primeira e única autuação.

Consigna que a melhor jurisprudência tem estado atenta a estes abusos do Fisco, determinando a sua redução, sem que tal atuação implique em invasão de competência do Poder Executivo. Supremo Tribunal Federal - 2ª Turma - RE 82.510 - j.11.05.76 ; TASP - AP. 27.387 - j. 23.12.58; TJSP - Ap.88.986- j.19.06.58; Supremo Tribunal Federal - 1ª Turma - RE 59.854 - j.12.09.66.

Conclui que não só pelo conhecimento da preliminar de prescrição argüidas, bem como das frágeis provas que deram origem ao suposto e abusivo crédito, como também ao mérito dessa defesa administrativa, nota, quanto ao direito em si, como também na aplicação de multa, que ambos carecem de fundamentação legal, ao que se impõe a nulidade do Auto de Infração, bem como da exclusão dos valores referentes às supostas irregularidades apontadas, notadamente os lançamentos considerados a títulos de multa, posto que foram impostas de forma automática, quando a sua imposição reclama a atividade administrativa da dosimetria da falta.

Pugna, ao final, pelo Provimento do apelo ofertado.

A PGE/PROFIS, no Parecer de fls. 2.298/2.301, opina pela rejeição das preliminares suscitadas e, no mérito, pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, ao argumento de que o autuante, mediante levantamento criterioso, identificou e separou as operações próprias e de terceiros e suas respectivas saídas contabilizadas.

VOTO (Vencido quanto à preliminar de decadência)

Ab initio, não se vislumbra qualquer vício a macular o presente Auto de Infração, que se encontra revestido dos requisitos estabelecidos no art. 39, do RPAF vigente, conformando-se como ato hábil à constituição de crédito tributário. Nesse contexto, todas as infrações foram adequadamente descritas e o autuante fez indicar, para cada uma delas, o dispositivo legal e regulamentar que fundamenta a exigência veiculada.

Por outro lado, o sujeito passivo, ao arguir a nulidade da autuação por ausência de cumprimento dos requisitos legais não especifica que requisito deixou de ser atendido na hipótese vertente, o que, como cediço, viola a dilatécididate recursal segundo a qual é do recorrente o ônus de impugnar, de modo direto, a Decisão recorrida, sob pena, inclusive, de não conhecimento do apelo, seja ele administrativo ou judicial.

Quanto ao local da lavratura do Auto de Infração, louvo-me da literalidade do §1º, do art. 39, do RPAF/99, que estabelce: “*O Auto de Infração será lavrado no estabelecimento do infrator, na repartição fazendária ou no local onde se verificar ou apurar a infração*”. Destarte, tendo sido o presente Auto de Infração lavrado na INFRAZ Indústria, nada há de irregular que enseje a decretação de sua nulidade.

Também não vislumbo fragilidade no acervo probatório coligido ao Auto de Infração como fundamento para a exigência contida na presente autuação, estando presentes todos os elementos previstos no art. 142, do CTN, a saber: matéria tributável, o montante do tributo devido, o sujeito passivo e, sendo caso, a aplicação da penalidade cabível. Se a premissa fática de que se valeu o autuante é falsa (beneficiamento das mercadorias no estabelecimento autuado), como aduz o sujeito passivo, trata-se de matéria que toca ao mérito da lide e que será deslindada no momento oportuno.

O mesmo deve-se dizer com relação à alegada violação ao princípio da legalidade. Trata-se de matéria atinente ao mérito da lide, que deverá ser decidida oportunamente.

Por tais razões, ficam rejeitadas todas as preliminares.

No que tange à prejudicial de mérito, entendo que deva ser acolhida com relação aos fatos geradores de janeiro e fevereiro de 2006, da infração 4. A conclusão a que chego deflui dos seguintes fundamentos:

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.

Sucede que o legislador pátrio, ao definir os prazos decadenciais, não se 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. O primeiro deles, 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 o 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 transscrito:

"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 nº 1.569/77, e 45 e 46, da Lei nº 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 de um dos precedentes que ensejaram 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 Michaellis, 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, 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, pois já é possível ao Fisco verificar se o valor recolhido está correto; em outras palavras, poderá o Fisco realizar ou não o ato de homologação. Do contrário, ou seja, se não houve recolhimento do tributo, nem mesmo parcial, a decadência somente começa a ser computada no primeiro dia do exercício seguinte, conforme o art. 173, I, do CTN, pois, obviamente, nada há para se homologar.

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 vénia 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. Excluíam-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 desembarque 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. I. 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 constitucionalidade. 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".

Ante o exposto voto pela **proclamação da decadência** arguida, para declarar extinto o crédito relativos aos fatos geradores ocorridos nos meses de janeiro e fevereiro de 2006, da infração 4.

Quanto ao mérito, passo a analisar as teses recursais:

Infração 1: A mera descrição dos produtos tratados neste item da autuação revela que, de fato, se tratam de bens destinados ao uso e consumo do estabelecimento (luvas, óculos, sirene, placa, colete, respirador, protetor auricular e material elétrico). Assim, em consonância com o art. 93, V, "b" do RICMS/97, e com o art. 33, I, da Lei Complementar nº 87/96, só será permitida a utilização de tais créditos a partir de 1º de janeiro de 2020. Antes dessa data, o crédito é indevido e a exigência contida nesta autuação, procedente.

Vale registrar que todo o crédito da aquisição é indevido, por ser vedado pela legislação, revelando-se improcedente a argumentação recursal de que a exigência deveria recair sobre eventual "diferença", que não se sabe sequer em que consiste.

Infrações 3 e 4 - O recorrente se limita a alegar que as operações de saída consideradas pelo autuante para gerar o débito exigido decorreram de produtos recebidos e submetidos a processo de beneficiamento no estabelecimento autuado, antes da venda. Nenhuma prova foi apresentada nesse sentido, rendendo ensejo à incidência do art. 143, do RPAF/99, segundo o qual a simples negativa de cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de apresentar as provas capazes de infirmar o lançamento de ofício.

Em contrapartida, o autuante afirmou, de forma expressa, em sua informação fiscal, que fez a segregação das operações de vendas de mercadorias industrializadas no estabelecimento autuado das operações de vendas de mercadorias adquiridas de terceiros, essas caracterizadas pela emissão de notas fiscais de saída com a mesma descrição e a mesma codificação da nota fiscal de anterior aquisição.

Não se cogita da impossibilidade de o recorrente realizar, em seu estabelecimento, o processo de beneficiamento que alega em sedes defensiva e recursal, mas, para as operações tratadas nestes itens da autuação, competia ao sujeito passivo provar que se tratavam de produtos industrializados no próprio estabelecimento, ou seja, caberia a prova de que se tratavam de operações próprias. Como tais provas não vieram aos autos e, por outro lado, os próprios documentos fiscais emitidos pelo contribuinte contém mesmas descrição e codificação das mercadorias que foram adquiridas, é de se concluir que tais mercadorias não foram submetidas a processo de industrialização, ficando, assim, foram do âmbito de incidência do benefício do DESENVOLVE.

Vale frisar que a prova pericial, *in casu*, não é adequada para a comprovação de tais fatos, seja porque o fato a ser verificado não depende de conhecimento especial de técnicos, seja porque o sujeito passivo olvidou da forma exigida para viabilizar tal meio probatório, conforme prevê o art. 145, *caput* e parágrafo único, do RPAF/99.

Por derradeiro, quanto aos juros e multa moratória, deixo de me pronunciar acerca de tais matérias por força do art. 167, I, do RPAF, que exclui deste Conselho de Fazenda a apreciação de constitucionalidade.

Ante o exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

VOTO VENCEDOR (Preliminar de Decadência)

Divirjo do entendimento firmado pelo nobre Relator, com relação ao pedido de declaração de decadência do direito de constituir o crédito tributário, relativamente aos fatos geradores de janeiro e fevereiro de 2006 da infração 4 em razão de haver sido extrapolado o prazo de cinco anos para que o sujeito ativo o constituísse, pois observo que o artigo 173, inciso I, do CTN, prevê como marco inicial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado enquanto o artigo 150, § 4º prevê como marco a data do fato gerador. Nos dois casos, o prazo é de cinco anos.

Mantenho o entendimento já reiterado por parte deste Conselho de Fazenda, previsto 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 transcrita, *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.”

Assim, os fatos geradores ocorridos em janeiro e fevereiro de 2006 só seriam atingidos pela decadência caso o lançamento fosse efetuado a partir de 2011. Como o Auto de Infração epigrafado foi lavrado em 27/12/2010, podendo o lançamento ter sido efetuado até 01/01/2011, não ocorreu à decadência suscitada, daí porque **Não Acolho** a preliminar de decadência.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria quanto à preliminar de decadência e mérito, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 108880.0402/10-2, lavrado contra **ESPUMACAR DA BAHIA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$472.357,68**, acrescido da multa de 60%, previstas no art. 42, incisos II, “f” e VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Preliminar de decadência) – Conselheiros(as): Maria Auxiliadora Gomes Ruiz, Eduardo Ramos de Santana e Rubens Bezerra Soares.

VOTO VENCIDO (Preliminar de decadência) – Conselheiros(as): Fábio de Andrade Moura, Alessandra Brandão Barbosa e Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo.

Sala das Sessões do CONSEF, 25 de setembro de 2012.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

FÁBIO DE ANDRADE MOURA – RELATORA/VOTO VENCIDO
(Preliminar de Decadência)

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ – VOTO VENCEDOR
(Preliminar de Decadência)

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS