

PROCESSO - A. I. N° 206907.0015/10-2
RECORRENTE - RIGESA DA BAHIA S/A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF n° 0163-01/11
ORIGEM - INFRAZ FEIRA DE SANTANA
INTERNET - 22/11/2012

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO CJF N° 0341-11/12

EMENTA: ICMS. PROGRAMA DESENVOLVE. RECOLHIMENTO A MENOS. ERRO NA DETERMINAÇÃO DO VALOR DA PARCELA SUJEITA À DILAÇÃO DE PRAZO. Comprovado o equívoco no cálculo do benefício. Infração caracterizada. Não acolhidas as arguições de decadência e nulidade. Vencido o voto do relator quanto à preliminar de decadência. Decisão por maioria. Recurso NÃO PROVÍDO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recurso Voluntário interposto contra a decisão proferida pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal (Acórdão JJF n° 0163-01/11), que julgou Procedente a presente autuação, lavrada em 23/08/2010, para exigir do autuado ICMS no valor de R\$ 201.128,01, acrescido da multa de 60%, em razão de cometimento de infração à legislação do ICMS, por ter recolhido a menos ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de janeiro a dezembro de 2005. Consta que foi apurada através de exclusões de débitos e créditos fiscais não vinculados ao Programa DESENVOLVE.

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

"Inicialmente, cabe-me apreciar a arguição defensiva de nulidade do Auto de Infração, em razão da ausência de descrição da infração, portanto, de especificação de forma clara qual a correta origem e natureza do crédito tributário, o que impossibilitou o seu exercício pleno do direito de defesa.

Não vislumbro na autuação qualquer violação ao devido processo legal e à ampla defesa do contribuinte, que foi exercida plenamente, haja vista que o sujeito passivo demonstrou perfeito conhecimento da infração, a qual foi fundamentada em demonstrativos analíticos e documentos fiscais, cujas cópias foram fornecidas ao contribuinte, inexistindo o alegado cerceamento do direito de defesa, por falta de fundamentação legal da autuação. Em verdade, os dispositivos do regulamento considerados infringidos pelo contribuinte foram indicados claramente no Auto de Infração, bem como o dispositivo legal referente à multa indicada. Ademais, a descrição da infração permite identificar que se trata de recolhimento a menos do imposto, em decorrência de erro na determinação da base de cálculo, constando o registro de que a apuração foi realizada através de exclusões de débitos e créditos fiscais não vinculados ao Programa DESENVOLVE.

Além disso, a diligência solicitada por esta Junta de Julgamento Fiscal, a fim de que fosse dada ciência ao autuado sobre a informação fiscal prestada pelo autuante, na qual este apresenta de forma detalhada todos os itens atinentes a autuação, afasta qualquer dúvida sobre o objeto da autuação.

Diante disto, considero que inociou quaisquer das hipóteses previstas no art. 18 do RPAF/99, capaz de inquinar de nulidade o lançamento em exame, motivo pelo não acolho a nulidade argüida.

No que concerne à arguição defensiva de que ocorreu a decadência do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário, no período de janeiro a julho de 2005, conforme as disposições do artigo 156, inciso VII e artigo 150, §4º do Código Tributário Nacional – CTN, certamente não pode prosperar a pretensão do impugnante, haja vista que este tomou conhecimento do início da ação fiscal após regularmente intimado e, posteriormente, da lavratura do Auto de Infração em 23/08/2010, portanto, dentro do prazo de 05 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

As disposições do artigo 173, I, do CTN, que são as mesmas do art. 107-A, I, do Código Tributário do Estado da Bahia (Lei 3.956/81) e no art. 965, inciso I do RICMS/97, prevêem que o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário extinguir-se após cinco anos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

O entendimento prevalecente neste CONSEF é de que a disposição do artigo 150, § 4º do CTN alcança as situações nas quais o contribuinte lançou o valor do imposto e antecipou o seu pagamento integralmente antes da homologação pela autoridade administrativa.

No caso em exame, a autuação acusa o contribuinte de ter deixado de oferecer parcelas do tributo e o Fisco agiu no sentido de recuperá-las mediante o lançamento de ofício, isto é, por meio de Auto de Infração, sendo que, o prazo de contagem da decadência deve ser aquele expresso no artigo 173, inciso I do CTN, ou seja, 5 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Assim sendo, como o prazo para a contagem iniciou-se em 01/01/2006, com termo final em 31/12/2010 e o lançamento ocorreu em 23/08/2010, não há que se falar em decadência do direito da Fazenda Pública estadual de constituir o crédito tributário.

Vale consignar, que esse tem sido o entendimento deste CONSEF em reiteradas decisões, a exemplo, dos Acórdãos CJF 0102/12-05, 0113/12-05 e 0192-11-05, e mais recentemente o Acórdão CJF 0144-11/09, cujo trecho do voto reproduzo abaixo, a título ilustrativo:

“VOTO

Inicialmente no que toca à preliminar de mérito de ocorrência de decadência quanto ao período de janeiro a novembro de 2002, entendemos, comungando com a JJF, que não se vislumbra a decadência arguida pelo sujeito passivo, diante da 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 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.” Grifos nossos

Do exposto, como o Auto de Infração foi lavrado em 17/12/2007, e se reporta a fatos geradores ocorridos no exercício de 2002, tinha a Fazenda Pública prazo até 01/01/2008 para efetuar o referido lançamento. Quanto à menção por parte do recorrente da Súmula Vinculante nº 08 do STF - aprovada na sessão plenária de 12/06/2008, e publicada no DO de 20/06/2008 – a mesma declara a inconstitucionalidade de legislação federal que disciplina a decadência e a prescrição do crédito tributário vinculado às contribuições previdenciárias, explicitando o entendimento de que deverá ser aplicado o prazo quinquenal previsto no CTN e reconhecendo que apenas lei complementar pode dispor sobre normas gerais em matéria tributária. Eis o texto da referida Súmula: “São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto- lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.”

Entendemos data venia, que a referida Súmula não se aplica ao ICMS e, em reforço a esta tese, os próprios doutrinadores que estão a se debruçar sobre a matéria cingem sua aplicabilidade à esfera da Administração Pública Federal, a qual compete gerir as contribuições previdenciárias. Ressaltamos, no entanto, e aí comungando com o último Parecer proferido pela PGE/PROFIS, que a questão deverá ser aprofundada no âmbito da Administração Tributária Estadual, mormente diante da posição externada pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN – que através do Parecer nº 1617/2008, proferido após a edição da Súmula Vinculante nº 08 e em vista desta, expressamente adotou entendimento quanto à fixação do termo a quo do prazo decadencial que comunga com o externado pelo recorrente, além de entendimento em sentido idêntico também adotado pela Procuradoria Estadual do Rio de Janeiro, através do Parecer CFS nº 02/2008, embora deva ser também ressaltado que ambos não vinculam a Administração Estadual baiana ou o Conselho de Fazenda Estadual, mormente diante da disposição expressa da nossa legislação, acima citada.”

Diante do exposto, não acolho a argüição de decadência ou extinção do crédito tributário.

No respeitante ao requerimento do impugnante para realização de diligência/perícia, verifico que os elementos acostados aos autos, tanto pelo autuante quanto pelo defendantem são suficientes para formação do meu convencimento para decisão da lide, razão pela qual indefiro o pedido com fulcro no art. 147, II, “a” e “b” do RPAF/99.

No mérito, constato que o impugnante aduz que a acusação se baseou tão somente na Instrução Normativa nº 27/2009, editada em junho de 2009, frisando que esta não tem respaldo legal para contradizer o quanto estipulado no Protocolo de Intenções firmado com o Estado da Bahia, na Lei nº. 7.980/2001, que instituiu o Programa Desenvolve, e no Decreto nº 8.205/02, que regulamentou esse benefício.

Consigno que esse argumento defensivo não pode prosperar, haja vista que tendo a referida Lei transferido para o Regulamento do Programa DESENVOLVE estabelecer detalhes acerca dos cálculos e da extensão do benefício, este estabeleceu através do art. 3º, § 4º, a regra para o cálculo da parcela do saldo devedor mensal do ICMS, passível de incentivo fiscal.

Da análise dos demonstrativos acostados às fls. 195 a 203, bem como da informação fiscal prestada pelo autuante, constato que os resultados apurados pela Fiscalização indicaram a existência de erros nos cálculos

incorridos pelo contribuinte, incorreções estas que decorreram de infringência ao quanto estabelecido no próprio Regulamento do Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE, aprovado pelo Decreto nº 8.205/2002, haja vista que não correspondem a operações próprias, geradas em razão dos investimentos constantes dos projetos aprovados pelo Conselho Deliberativo do citado Programa.

Isto porque, em conformidade com o referido Regulamento, o Programa DESENVOLVE tem como objetivos, estimular a instalação de novos empreendimentos industriais ou agro-industriais, bem como a expansão, reativação ou modernização de empreendimentos já instalados; desenvolvimento tecnológico dos processos produtivos e assimilação de novas tecnologias, estando previsto no seu art. 3º que poderá ser concedida dilação de prazo de até 72 meses para o pagamento de até 90% do saldo devedor mensal do ICMS relativo às operações próprias em razão dos investimentos realizados.

Observo que o contribuinte se habilitou para fruição dos benefícios do Programa DESENVOLVE mediante apresentação de projeto ao Conselho Deliberativo do Desenvolve, cuja aprovação foi dada através da Resolução n. 018/2004, posteriormente alterada pela Resolução n. 43/2006, cujo teor é o seguinte:

“O CONSELHO DELIBERATIVO DO DESENVOLVE, no uso de suas atribuições e nos termos da Lei nº 7.980, de 12 de dezembro de 2001, regulamentada pelo Decreto nº 8.205, de 03 de abril de 2002, alterado pelos Decretos nºs 8.413, de 30 de dezembro de 2002, 8.435, de 03 de fevereiro de 2003, 8.665, de 26 de setembro de 2003 e 8.868, de 05 de janeiro de 2004,

RESOLVE:

Art. 1º Considerar habilitado ao Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE, o projeto de implantação da RIGESA DA BAHIA S/A, CNPJ nº 06.043.069/0001-89 localizado no município de Feira de Santana - Bahia, para produzir embalagens de papel, de papelão e de plástico e seus acessórios e folhas de papelão, sendo-lhe concedido os seguintes benefícios:

I - diferimento do lançamento e do pagamento do ICMS, nas importações e nas aquisições neste Estado e em outra unidade da Federação, relativamente ao diferencial de alíquotas, de bens destinados ao ativo fixo, para o momento em que ocorrer sua desincorporação;

II - dilação de prazo de 72 (setenta e dois) meses para pagamento do saldo devedor do ICMS, relativo às operações próprias, gerado em razão dos investimentos previstos no projeto incentivado, conforme estabelecido na Classe I, da Tabela I, anexa ao Regulamento do DESENVOLVE.

Art. 2º Conceder prazo de 12 (doze) anos para fruição dos benefícios, contado a partir do início das operações comerciais do projeto incentivado.

Art. 3º Sobre cada parcela do ICMS com prazo de pagamento dilatado, incidirá taxa de juros de 80% (oitenta por cento) da TJLP ao ano ou outra que venha substituí-la, de acordo com a Tabela II, anexa ao Regulamento.

Art. 4º Esta Resolução entrará em vigor na data de sua publicação.”

Conforme o inciso II do art. 1º da referida Resolução, acima reproduzida, claramente se verifica que o benefício de dilação de prazo de 72 (setenta e dois) meses para pagamento do saldo devedor do ICMS, diz respeito às “operações próprias, gerado em razão dos investimentos previstos no projeto incentivado, conforme estabelecido na Classe I, da Tabela I, anexa ao Regulamento do DESENVOLVE.

Portanto, indubitavelmente labora em equivoco o impugnante quando sustenta que o benefício de dilação de prazo concedido pelo Programa DESENVOLVE alcança todas as operações próprias que realiza, haja vista que claramente se verifica que o referido benefício está adstrito às operações próprias decorrentes dos investimentos previstos no projeto incentivado.

Relevante registrar que esse entendimento encontra-se pacificado no âmbito da SEFAZ/BA, conforme se verifica nas respostas dadas pelo órgão competente para dirimir dúvida do contribuinte sobre a interpretação e aplicação da legislação tributária, no caso, a Diretoria de Tributação através de sua Gerência de Consulta e Orientação Tributária – GECOT/DITRI, nos Pareceres nºs 5936/2007, 11868/2007 e 21484/2008, sendo que a título meramente ilustrativo, reproduzo abaixo trecho da resposta dada no Parecer n. 11868/2007:

“DA RESPOSTA

Em vista da matéria consultada, convém destacarmos que a legislação relativa ao Programa DESENVOLVE é clara ao estabelecer que o montante a ser alcançado pelo incentivo da dilação de prazo, que poderá ser de até 90% (novecenta por cento) do saldo devedor mensal do ICMS, deve ser gerado em função das operações próprias do estabelecimento industrial beneficiário, decorrentes de investimentos efetuados pela empresa e constantes do projeto aprovado pelo Conselho Deliberativo.

Os créditos fiscais relativos às aquisições de mercadorias diversas adquiridas de terceiros para simples revenda, por sua vez, não podem ser utilizados para efeito de apuração do saldo devedor do ICMS a ser alcançado pela dilação de prazo de pagamento. Tais créditos devem ser cotejados para efeito de apuração do ICMS normal devido pela empresa e não alcançado pelo incentivo previsto no Desenvolve.

Neste sentido, o Decreto nº 8.205/2002, que aprovou o Regulamento do Programa DESENVOLVE, dispõe em seu Art. 3º, § 1º, que o percentual beneficiado com a referida dilação, assim como o respectivo prazo para pagamento encontram-se estabelecidos na Tabela I anexa ao Regulamento, tendo sido definidos de acordo os critérios estatuídos nos seus incisos.

Desta forma, é de se observar que, no exemplo apresentado pela Consulente, apenas a parte do ICMS Normal devido no mês e fruto do regime de apuração de créditos e débitos decorrentes da atividade da empresa, pode ser paga com créditos fiscais acumulados com base nos artigos 107 e 108 do RICMS/Ba, aprovado pelo Decreto 6.284/97.

Já o valor que foi objeto de postergação do pagamento - mesmo que o contribuinte faça a antecipação do recolhimento no mês subsequente - não pode ser paga com créditos fiscais acumulados, pois goza de benefício diverso, de cunho financeiro.

Corrobora com este entendimento as disposições contidas no Art. 6º, §1º do Decreto nº 8.205/2002 -

Regulamento do Programa DESENVOLVE, onde fica explicitado que os valores antecipados relativos à parcela do imposto cujo prazo tenha sido dilatado deverão ser recolhidos em moeda corrente até o 20º dia do mês da antecipação.”

No exemplo encaminhado pela empresa, teríamos o seguinte:

SALDO CREDOR COMÉRCIO R\$ 10.000,00 (dez mil reais)

SALDO DEVEDOR INDÚSTRIA R\$ 10.000,00 (dez mil reais)

Considerando que a Empresa está enquadrada na Classe II, da Tabela I anexa ao Regulamento do DESENVOLVE, para a qual prevê-se um desconto de 80%, aplica-se o percentual de 80% sobre o saldo devedor indústria, da seguinte forma:

* Saldo Devedor de R\$ 10.000,00 - 80% de R\$ 10.000,00 = R\$ 2.000,00 (valor a recolher ICMS Normal).

Destaque-se que, para o pagamento destes R\$ 2.000,00, poderão ser utilizados créditos fiscais acumulados.

O restante do débito, a saber: R\$ 8.000,00, poderá ser pago em até 06 anos, configurando-se na parcela beneficiada pelo DESENVOLVE.”

Nessa mesma linha de entendimento esposado pela GECOT/DITRI tem decidido este Conselho de Fazenda Estadual(CONSEF), conforme se observa no Acórdão CJF Nº 0412-11/08, cujo trecho do voto transcrevo abaixo:

(...)

Diante disto, resta patente o acerto da Fiscalização quando considera que o benefício concedido ao autuado alcança, exclusivamente, o valor do ICMS relativo às operações próprias, gerado em razão dos investimentos constantes dos projetos aprovados pelo Conselho Deliberativo do DESENVOLVE e refaz os cálculos excluindo as operações não beneficiadas pelo programa DESENVOLVE, conforme explicitado detalhadamente na Informação Fiscal prestada pelo autuante, cuja ciência foi dada ao autuado, conforme diligência solicitada por esta 1ª JJF.

Observo que os demonstrativos elaborados pelo autuante são bastante elucidativos, deixando claro que as diferenças apontadas efetivamente existiram, tendo decorrido de erro incorrido pelo contribuinte ao apurar os valores do imposto alcançados pelo benefício da dilação do prazo de recolhimento.

Noto que o autuante utilizou as disposições da Instrução Normativa n. 27/2009, no intuito de identificar e apurar os valores efetivamente alcançados pelo Programa DESENVOLVE, contudo, a autuação foi fundamentada na Lei n. 7.980/2001 e no Regulamento do DESENVOLVE, aprovado pelo Decreto nº 8.205/2002. Ou seja, o autuante não trouxe qualquer inovação à legislação relacionada ao Programa DESENVOLVE, mesmo porque a Instrução Normativa não tem essa atribuição, se prestando tão somente a trazer esclarecimentos aos contribuintes e à própria Fiscalização a respeito de pontos específicos da legislação tributária estadual, que, entretanto, já se encontravam em vigor antes do momento da ocorrência dos fatos geradores que ensejaram o presente lançamento, no caso, no exercício de 2005. Cabe acrescentar que as disposições contidas na referida Instrução Normativa, a exemplo da citação a “saídas de produtos de fabricação própria não vinculado ao projeto aprovado”, já se encontravam previstas no art. 3º do Decreto 8.205/02, que regulamentou a Lei nº 7.980/01.

Desta forma, não resta dúvida que o autuante agiu acertadamente ao excluir os valores não alcançados pelo Programa DESENVOLVE, inclusive utilizando os itens identificados na mencionada Instrução Normativa 27/2009, mantendo os valores que constam no Demonstrativo do ICMS a recolher passível de incentivo pelo Programa DESENVOLVE, conforme minuciosamente apresentado na informação fiscal, na qual descreve todas as parcelas, identificando cada uma pelo mês, valor, folhas, a exemplo, de venda de mercadorias para outros Estados, adquiridas ou recebidas de terceiros, código fiscal de apuração e de prestação 6.102; materiais para uso e consumo para outro Estado, código fiscal de apuração e de prestação 6.550; débitos de diferença de alíquotas, referente à aquisição de material de consumo; valores relativos a estorno de créditos não vinculados a atividade industrial da empresa incentivada; falta de exclusão de créditos fiscais não vinculados ao projeto.

Quanto à alegação defensiva de que o ICMS não incide nas operações de transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, saliento que existe previsão na legislação do ICMS do Estado da Bahia, no sentido de que tais operações são tributadas normalmente, no caso, o art. 2º, inciso I, do RICMS-BA, que estabelece que ocorre o fato gerador do ICMS no momento da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, inclusive em caso de transferência, assim entendida a remessa de mercadoria de um estabelecimento para outro do mesmo titular, portanto, não sendo aplicáveis as decisões do STJ e STF suscitadas pelo autuado.

Diante do exposto, considero integralmente subsistente infração.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração".

Inconformado, o contribuinte interpôs o Recurso Voluntário de fls. 366/393, arguindo preliminar de nulidade da autuação sob os seguintes argumentos: **a)** falta de descrição clara da infração cometida pelo sujeito passivo e de provas necessárias à comprovação da ilicitude; e **b)** falta de menção dos dispositivos da legislação que correspondam à infração atribuída ao autuado. Diz o recorrente que nenhum dos dispositivos citados no auto de infração aplica-se ao caso concreto.

Argui prejudicial de mérito de decadência quanto aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a julho de 2005.

Nas questões de fundo, esclarece, inicialmente, que tem como atividade fim a produção e a fabricação de embalagens de papelão, tendo firmado, em 17/09/2003, Protocolo de Intenções com o Estado da Bahia que lhe garantiu o direito à fruição dos benefícios fiscais do DESENVOLVE, dentre os quais destaca-se a dilação de 90% do ICMS devido por um período de 72 meses.

Tece comentários acerca do Programa DESENVOLVE e diz que o art. 2º, da Lei nº 7.980/01, concede benefícios de dilação de prazo e diferimento do ICMS devido, sem fazer qualquer restrição, o que foi reiterado pelo Decreto nº 8.205/02, com a única ressalva de que o imposto deveria referir-se às operações próprias do contribuinte.

Diz que o Protocolo de Intenções firmado com o Estado da Bahia segue a mesma linha, concluindo que na legislação do DESENVOLVE, em momento algum é feita qualquer distinção entre o débito de ICMS que pode ou não ser incluído no benefício fiscal, desde que seja ele próprio.

Defende que todas as operações praticadas no período fiscalizado foram operações próprias e que as autoridades negaram o direito do contribuinte ao benefício fiscal concedido pelo DESENVOLVE sem qualquer justificativa ou amparo legal, extrapolando a sua competência, com violação ao princípio da legalidade previsto nos arts. 5º, II, e 150, III, a, da Constituição Federal, e 97, do CTN.

Afirma que a sua atividade é de natureza industrial e que todas as operações que foram excluídas pelo autuante também possuem essa natureza. Nesse ponto, assevera que nenhuma atividade típica de comércio foi praticada no período fiscalizado e que o simples fato de terem ocorrido transferências de matérias-primas para empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico - sem qualquer margem de lucro - não desnatura suas operações tipicamente industriais.

Aduz que o mesmo vale quanto à cobrança de ICMS em razão da diferença de alíquotas interestaduais de materiais utilizados na industrialização, cuja exigência somente faz sentido quando o destinatário é consumidor final, o que não é o caso da autuada. Salienta que esses materiais, se não integram o produto final, compõem o seu custo, sendo, assim, verdadeiros insumos, ainda que oriundos de outras unidades da Federação, devendo ser concedidos os respectivos créditos, por atenção à não-cumulatividade constitucional.

Pede a realização de diligência/perícia, para apurar a natureza dos fatos objeto da autuação, justificando seu pedido na grande quantidade de notas fiscais que possui, sendo inviável a sua juntada aos autos.

Prosseguindo em sua defesa, diz que, dentre as operações tributadas pelo Fisco, estão remessas de mercadorias para empresa do mesmo grupo econômico da autuada, o que, no seu entendimento, não encontra respaldo na Constituição Federal, que somente admite a incidência do ICMS quando houver um ganho na operação, não sendo suficiente o simples deslocamento

físico de mercadorias. Transcreve doutrina que entende respaldar a sua tese, a Súmula 166, do STJ, e julgado oriundo do STF sobre a matéria.

Defende a inaplicabilidade da Instrução Normativa nº 27/2009 aos fatos geradores ocorridos no ano de 2005, tendo em vista a anterioridade prevista no art. 150, III, a, da Constituição Federal, e a regra de interpretação do art. 106, do CTN. Nesse tópico, afirma que, no período em questão, não havia qualquer norma que especificasse quais os débitos fiscais que seriam ou não vinculados ao projeto aprovado, havendo apenas o art. 2º, da Lei nº 7.980/01, que estabelece que a dilação de prazo de até 90% se dá frente ao saldo devedor mensal do ICMS, sem impor qualquer limitação.

Afirma que a Instrução Normativa nº 27/2009 não é meramente interpretativa, tendo criado indevidamente limitações à fruição do benefício, devendo, assim, prevalecer a lei instituidora do DESENVOLVE, até mesmo porque aquela espécie normativa não se presta à definição de aspectos da incidência tributária.

Aduz que, de acordo com o art. 146, do CTN, a situação jurídica é consolidada com os critérios jurídicos vigentes à época do fato gerador da obrigação tributária, de modo que a norma, mesmo interpretativa, não pode ser aplicada retroativamente, consoante posicionamento do STJ cujos arestos transcreve.

Por fim, pede a redução da multa aplicada a um percentual razoável, por entender que a penalidade fixada em 60% representa abusividade, extorsão e confisco, violando o art. 150, IV, da Constituição Federal.

Pugna, ao final, pelo Provimento do apelo ofertado.

A PGE/PROFIS, no parecer de fls. 448/452, opinou pela rejeição das preliminares de nulidade e da decadência suscitadas no recurso, pelo indeferimento do pedido de diligência e, no mérito, pelo não provimento do Recurso Voluntário, ao argumento de que o lançamento está embasado na Lei nº 7.980/2001 e no Decreto nº 8.205/2002, que, respectivamente, instituiu e regulamentou o DESENVOLVE no âmbito do Estado da Bahia.

Diz que a Instrução Normativa nº 27/2009 não introduziu inovações à legislação do DESENVOLVE e que o Fisco constatou a existência de erros nos cálculos elaborados pelo sujeito passivo em decorrência de violação aos normativos acima indicados, haja vista que as operações consideradas não correspondem às operações próprias, geradas em razão dos investimentos constantes dos projetos aprovados pelo Conselho Deliberativo.

VOTO (Vencido quanto à preliminar de decadência)

A preliminar de nulidade não pode ser acolhida, pois, ao revés do quanto sustenta o recorrente, a infração que lhe foi atribuída está adequadamente descrita na autuação, além de terem sido indicados corretamente os dispositivos regulamentares que dão suporte à acusação e à multa aplicada. Tanto é assim que o sujeito passivo pôde exercer plenamente o seu direito de defesa, mediante a apresentação de extensa peça de impugnação e, posteriormente, substanciosa petição recursal, revelando ter compreendido, em sua integralidade, o ilícito pelo qual responde.

Vale registrar que o sujeito passivo foi, inclusive, intimado a se manifestar acerca da informação fiscal prestada pelo fiscal autuante (diligência de fl. 314), demonstrando que tanto a fiscalização quanto este Conselho atentaram às garantias constitucionais do contraditório e da ampla defesa, não havendo nos autos quaisquer dos vícios gizados no art. 18, do RPAF/99.

Rejeita-se, pois, dita prefacial.

Também fica indeferido o pedido de diligência formulado pelo sujeito passivo, pois, pelo que se infere das provas documentais que instruem a presente autuação, todo o trabalho de fiscalização embasou-se nos registros feitos pelo recorrente em seu livro Registro de Apuração do ICMS, sendo a sua análise suficiente para se apreender se a exigência veiculada está ou não de acordo com os ditames legais.

Vale registrar que o livro Registro de Apuração do ICMS, 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/97, 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 mesmo 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 (...).

Assim, a análise das notas fiscais, sugerida pelo recorrente, não é medida adequada para contrapor o trabalho realizado pelo autuante, a não ser que o contribuinte tivesse alegado que a sua escrituração está em descompasso com os dados consignados nos referidos documentos fiscais, o que, entretanto, não aconteceu.

Igualmente não se está diante de hipótese de perícia, pois não há questão técnica a ser deslindada por profissional com conhecimentos especiais, nem o recorrente formulou a quesitação necessária a viabilizar seu pleito.

Nesse contexto, com espeque no art. 147, I e II, do RPAF/99, **indefiro o pedido de diligência e de perícia formulados no apelo em questão.**

Deslinde diverso, a meu ver, comporta a prejudicial de mérito de decadência.

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, 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 vênia 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 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. Conseqüentemente, 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 “operar-se pelo ato em que a referida autoridade, tomado 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, a infração atribuída ao sujeito passivo constitui recolhimento a menos do ICMS em decorrência da inclusão, no benefício do DESENVOLVE, de operações que, segundo a autuação, não estariam contempladas por tal sistemática de tributação.

Assim, tratando-se de imposto recolhido a menos, é imperiosa a contagem do prazo decadencial de cinco anos a partir da data de ocorrência de cada fato gerador, daí porque voto pela **proclamação da decadência** arguida, para **declarar extinto o crédito relativo aos fatos geradores ocorridos até 24/08/2005**.

Quanto ao mérito, cumpre salientar, inicialmente, que a acusação veiculada neste auto de infração diz respeito ao recolhimento a menos de ICMS, em virtude da inclusão, no cálculo do imposto beneficiado pelo Programa DESENVOLVE, de operações que, segundo o preposto fiscal, não poderiam ser alvo do tratamento tributário previsto para o referido Programa.

Segundo se depreende da peça inicial desta autuação, o autuante excluiu do cálculo do imposto do Programa DESENVOLVE as seguintes operações:

Débitos	CFOP
Vendas internas de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros	5.102
Outras saídas internas de mercadorias ou prestação de serviços	5.900
Vendas de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros para outros Estados	6.102
Materiais para uso e consumo para outros Estados	6.550
Outras saídas de mercadorias ou prestação de serviços para outros Estados	6.900
Débitos de diferença de alíquotas	-
Valores relativos a estorno de créditos não vinculados à atividade industrial	-
Créditos	CFOP
Outras entradas de mercadorias ou aquisições de serviços dentro do Estado	1.900
Compras para comercialização de outros Estados	2.102
Outras entradas de mercadorias ou aquisições de serviços de outros Estados	2.900
Devolução de vendas de produto de fabricação própria não vinculado ao projeto aprovado	-
Compra de insumo não vinculado ao projeto aprovado, venda de material de almoxarifado	-
Valores relativos a outros créditos não vinculados ao projeto industrial aprovado	-
Valores relativos a estorno de débitos não vinculados ao projeto industrial aprovado	-

A exigência constante da presente autuação encontra respaldo legal. Não há mais controvérsias nesse Conselho acerca da impossibilidade de inclusão, no cálculo do imposto incentivado pelo Programa DESENVOLVE, das operações de compra ou 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. O mesmo se diga com relação a "outra saídas e entradas", operações com materiais de uso e consumo do estabelecimento, estornos de crédito e de débitos não vinculados à atividade industrial, devolução de vendas e compra de insumos não vinculados ao projeto aprovado.

Nesse contexto, não encontra respaldo legal a tese recursal de que a legislação instituidora do Programa DESENVOLVE não previa qualquer limitação quanto à incidência do tratamento tributário mais benéfico. Tanto não poderia ser totalmente livre a utilização dos benefícios em questão que a Resolução nº 18/2004, do Conselho Deliberativo do DESENVOLVE, ao incluir o recorrente neste Programa, estabeleceu, expressamente: *"Considerar habilitado ao Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE o projeto de implantação da RIGESA CELULOSE, PAPEL E EMBALAGENS S/A, CNPJ nº 45.989.050/0001-81, localizado no Município de Feira de Santana - Bahia, para produzir embalagens de papel, papelão e plástico..."* (fls. 298).

Assim, é infrutífera a tentativa do recorrente de fazer incidir os benefícios a toda e qualquer espécie de operação que tenha praticado no período fiscalizado, pois, repita-se, o benefício é concedido de forma direcionada, alcançando apenas as operações que envolvam as mercadorias produzidas no estabelecimento beneficiado.

Com relação às alegações de intributabilidade das operações de transferências de mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade e exigência de diferencial de alíquotas em operações que, em seu entendimento, não seria cabível, cumpre reiterar o que foi dito linhas atrás: a autuação encontra-se lastreada em registros feitos pelo sujeito passivo em seu livro Registro do ICMS e que foram levadas em consideração pelo recorrente para cálculo do imposto incentivado pelo DESENVOLVE.

Logo, todos os débitos de imposto foram destacados nos documentos fiscais pelo próprio recorrente e, posteriormente, lançados no livro Registro de Apuração do ICMS, sobre os quais, inclusive, não mais cabe sequer correção, já que as notas fiscais de vendas ou de transferências já deram trânsito às mercadorias que acobertavam e os valores de imposto nelas destacados decerto já foi lançado a crédito pelo estabelecimento destinatário.

Diz-se, com isso, que não é mais passível de discussão nessa seara da tributabilidade ou não das operações, porque o imposto foi destacado e escruturado no livro próprio. O único fato relevante

para este processo é se foram ou não incluídos no cálculo do imposto submetido ao DESENVOLVE débitos e créditos de ICMS que não se referem a operações próprias, de acordo com as especificações que foram registradas no livro Registro de Apuração do ICMS escriturado pelo próprio recorrente.

No que concerne à Instrução Normativa nº 27/2009, sem razão o contribuinte quando assevera que tal texto exorbitou a sua esfera competencial ao impor limitação que não estava prevista na legislação do DESENVOLVE, pois, como visto anteriormente, a incidência do benefício apenas sobre as operações próprias já contava com previsão legal desde a época da própria instituição do mencionado Programa.

A Instrução Normativa nº 27/2009 veio, apenas, a regulamentar e uniformizar a metodologia de cálculo para apuração da parcela incentivada pelo DESENVOLVE, em nada inovando no ordenamento jurídico vigente. Não se trata, propriamente, de uma legislação interpretativa, ainda que, pela falta de caráter inovador, assim possa ser admitida sem grandes prejuízos à boa técnica jurídica.

Entendo tratar-se, na verdade, de uma norma de procedimento do lançamento tributário, já que a referida Instrução Normativa nº 27/2009 nada mais fez do que disciplinar a metodologia de cálculo do DESENVOLVE, devendo, assim, ser aplicada a regra do §1º, do art. 144, do CTN, que dispõe: *Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.*

Assim, seja por considerá-la norma interpretativa (art. 106, I, do CTN), seja por se tratar de norma que regula procedimento de lançamento tributário (art. 144, §1º, do CTN), é plenamente aplicável ao caso concreto a Instrução Normativa nº 27/2009.

Por derradeiro, com relação à multa aplicada, esta Câmara de Julgamento Fiscal não detém competência para a sua redução, cabendo à parte, atendidos os requisitos do art. 159, do RPAF/99, dirigir seu pedido à Câmara Superior.

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

VOTO VENCEDOR (Preliminar de Decadência)

Em que pese a excelente fundamentação do Conselheiro Fabio de Andrade Moura, divirjo do seu posicionamento conforme passo a expor.

Na situação presente, conforme relatado, o recorrente incluiu operações com mercadorias não produzidas no estabelecimento, no cálculo da parcela do ICMS contemplado com a dilação do prazo de pagamento prevista no Programa DESENVOLVE, por entender que tais operações estariam submetidas ao benefício fiscal do citado Programa.

Logo, não se vislumbra a decadência arguida pelo sujeito passivo, diante da regra disposta no art. 173, I do 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, §5º do COTEB (Lei nº 3.956/81) que “*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*”.

Ressalto que conforme decisão em outros julgamentos, a exemplo do Acórdão CJF Nº 0268-11/12, este Conselho adotou o posicionamento firmado pela Procuradoria Geral do Estado (PGE), no sentido de que enquanto não for alterada a regra prevista no art. 107-B, §5º da Lei nº 3.956/81 (COTEB), para constituir crédito tributário do ICMS, pela Fazenda Pública Estadual, a contagem do prazo será feita 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.

No tocante às operações objeto da autuação, quanto ao cálculo do ICMS-DESENVOLVE, o direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário por meio de lançamento de ofício começa a

contar a partir do primeiro dia do exercício seguinte, àquele em que expirou o prazo para a homologação expressa, pelo Fisco, conforme prevê o art. 173, I, do CTN.

Do exposto, como o Auto de Infração foi lavrado em 23/08/10, os créditos constituídos relativos ao exercício de 2005, ou seja, os fatos geradores que ocorreram no período de 01/01/05 a 31/12/05 só seriam desconstituídos se o lançamento tributário ocorresse a partir do dia 01/01/11. Por isso, rejeito a preliminar de decadência suscitada e acompanho o voto do Relator em relação à decisão quanto ao mérito.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria quanto à preliminar de decadência, com voto de qualidade do presidente e, por unanimidade quanto ao mérito, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentando e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206907.0015/10-2, lavrado contra **RIGESA DA BAHIA S/A**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$201.128,01**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Preliminar de decadência) – Conselheiros(as): Eduardo Ramos de Santana, Denise Mara Andrade Barbosa e Rubens Bezerra Soares.

VOTO VENCIDO (Preliminar de decadência) – Conselheiros: Valnei Sousa Freire, Fábio de Andrade Moura e Alessandra Brandão Barbosa.

Sala das Sessões do CONSEF, 11 de outubro de 2012.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

FÁBIO DE ANDRADE MOURA – RELATOR
(Preliminar de Decadência)

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - VOTO VENCEDOR
(Preliminar de Decadência)

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEIRO COSTA – REPR. DA PGE/PROFIS