

A. I. Nº - 110391.0003/12-9
AUTUADO - PERENNE EQUIPAMENTOS E SISTEMAS DE ÁGUA S.A.
AUTUANTES - HÉLIO RAMOS MOREIRA
ORIGEM - INFRAZ F. SANTANA
INTERNET - 16/05/2013

5^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0046-05/13

EMENTA: ICMS. 1. ENTRADA DE MERCADORIAS NÃO REGISTRADAS. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. Acolhida parcialmente a arguição do impugnante, reduzido o valor exigido. Infração parcialmente caracterizada. 2. NULIDADE. ARQUIVOS MAGNÉTICOS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. ENTREGA DOS ARQUIVOS MAGNÉTICOS COM DADOS DIVERGENTES DOS DOCUMENTOS FISCAIS. MULTA. Arquivos magnéticos com dados divergentes dos constantes nos documentos fiscais correspondentes. Ausência de intimação concedendo o prazo de 30 dias para corrigir as inconsistências. Consta nos autos apenas intimações com o prazo de 5 dias. Vício insanável, cujo efeito é a nulidade da infração em lume, com base no art. 18, IV, “a”, do RPAF/BA. 3. PROGRAMA DESENVOLVE. PARCELA NÃO SUJEITA À DILAÇÃO DE PRAZO. RECOLHIMENTO A MENOS. SUSPENSÃO DO BENEFÍCIO. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. O art. 18 do Regulamento do DESENVOLVE (Decreto nº 8.205/02), determina a não aplicação do benefício em relação ao(s) mês(es) em que não houve recolhimento da parcela não incentivada ou se verificou o recolhimento intempestivo, comprovado a falta do recolhimento da parcela não incentivada. Restou a exigência relativa à parcela não incentivada mais os valores devidos das operações normais, recolhidas a menos, além da parcela incentivada, com dedução dos valores pagos, incluindo o valor não considerado pelo autuante. Reduzido o valor exigido. Infração parcialmente mantida. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 20/06/2012, exige ICMS no valor histórico de R\$449.774,03 em razão das seguintes irregularidades:

INFRAÇÃO 1– Omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de entradas de mercadorias não registradas. O ICMS com valor de R\$33.275,97. Multa de 70%.

INFRAÇÃO 2 – Forneceu informações através de arquivo(s) magnético(s) na legislação tributária, requerido(s) mediante intimação, com dados divergentes dos constantes nos documentos fiscais correspondentes, ficando o valor da multa limitado a 1% (um por cento) do valor das operações de saídas e das prestações de serviços realizadas no estabelecimento em cada período, calculando-se a multa sobre o valor das operações ou prestações divergentes. Multa no valor de R\$62.030,60.

INFRAÇÃO 3 – Recolheu a menos o ICMS em razão da falta de recolhimento, na data regulamentar, da parcela não sujeita a dilação de 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. O ICMS com valor de R\$354.467,46. Multa de 60%.

A defesa argumenta, inicialmente, às fls. 462 a 482, que o direito do fisco baiano em constituir o crédito tributário está caduco no que concerne à Nota Fiscal nº 23095, referente à Infração nº 1, e parte dos lançamentos referentes à Infração nº 2, em razão de sua inércia ter superado o lapso de cinco anos permitidos pela lei.

Alude que o ICMS é tributo sujeito a lançamento por homologação, em que a atividade de constituir o crédito tributário é conferida exclusivamente ao sujeito passivo. Para tais casos, a decadência segue o regramento contido na norma do art. 150, § 4º do CTN, segundo o qual “*se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador*”.

Entende que será transferida para a regra do art. 173, I do mesmo código quando comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação e quando não houver qualquer pagamento antecipado pelo sujeito passivo.

Neste sentido, expõe o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, em julgamento de recurso representativo da controvérsia, sujeito ao procedimento do art. 543-C do Código de Processo Civil (recursos repetitivos):

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

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

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

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

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

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

7. *Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.*

(*REsp 973733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009*)

Aduz que, neste julgamento emblemático, assentou-se à premissa de que a decadência do direito de lançar do Fisco, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando ocorre pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, obedece à regra prevista na primeira parte do § 4º, do artigo 150, do CODEX Tributário, segundo o qual, se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador.

Consigna que no caso dos autos o fiscal não comprovou quaisquer das hipóteses ressalvadas expressamente na parte final do art. 150, § 4º (dolo, fraude ou simulação).

Por outro lado, assegura que é inequívoco que a Impugnante possuía saldo credor de ICMS, conforme comprovam os livros Registro de Apuração do ICMS dos períodos de janeiro a maio de 2007 (Doc. 02), não havendo falar em falta de pagamento do tributo, razão pela qual permanece sob os auspícios do art. 150, § 4º do CTN o termo inicial de contagem do prazo decadencial, nos exatos termos da decisão proferida pelo C. STJ e que deve nortear o entendimento deste E. Tribunal Administrativo Baiano.

In casu, (i), afirma que cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado do imposto restou adimplida pelo contribuinte, em razão do saldo credor existente, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 2007 a maio de 2007; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 20.06.2012.

Entende que se o fato gerador do ICMS ocorreu com a emissão da Nota Fiscal nº 23095 em 16/03/2007, o Fisco deveria ter constituído o crédito tributário até 15/03/2012, porém o lançamento tributário somente ocorreu em 20/06/2012, portanto, após decorrido o prazo decadencial de cinco anos previsto no art. 150, § 4º do CTN.

Com relação às divergências nos arquivos magnéticos, salienta que a decadência se opera na data final de cada período de apuração, por se tratar de obrigação acessória. Assim, os meses de janeiro a maio de 2007 estão todos decaídos, já que o Auto de Infração foi lavrado em 20/06/2012, posteriormente ao lustro permissivo.

Aduz que se aplica a regra geral da lei tributária, de comezinho entendimento, portanto, que se consumou a decadência de uma considerável parte dos períodos fiscalizados e autuados.

Constata que configura no Auto de Infração a (suposta) primeira irregularidade verificada no cumprimento da obrigação principal do tributo em questão, nos seguintes termos:

“INFRAÇÃO 01 – Entradas de Mercadorias sujeita à tributação sem o devido registro apurada através das notas fiscais capturadas pelo CFAMT.”

Durante a fiscalização, afirma que o Fiscal constatou que duas Notas Fiscais, embora tivessem sido registradas no posto de fronteira pelo sistema CFAMT, não foram escrituradas pela Impugnante em seus livros fiscais e, por isso, se presumiu que as respectivas saídas tenham sido efetuadas sem recolhimento do ICMS, conforme conclusão do fiscal:

“Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de entradas de mercadorias não registradas.”

Aponta que as Notas Fiscais em questão são:

- *NF nº 23095: emitida em 16/03/2007 pela empresa APV SOUTELETRICA IND. E COM. LTDA., no valor de R\$ 176.006,96, e;*
- *NF nº 227: emitida em 18/03/2008 pela empresa vendedora INOXFORTE COM. IMP. E EXP. DE AÇOS LTDA., no valor de R\$ 19.734,00.*

Alude se verificar do Anexo 01/2007 e 02/2008 do Auto de Infração em tela, que houve cálculo de um suposto imposto devido pela Impugnante em razão de saídas que não foram tributadas em

razão de entradas não escrituradas.

Entretanto, afirma que o valor lançado não encontra amparo na legislação tributária da Bahia, eis que nenhuma das operações de circulação de mercadorias se consumou, pois os produtos não chegaram a ser entregues à Impugnante.

Com efeito, observa que a Nota Fiscal nº 23095, emitida pela empresa APV SOUTELETRICA IND. E COM. LTDA., é uma Nota Fiscal de Venda de produção do estabelecimento (CFOP 6101). Entretanto, a operação em questão não foi concretizada: a Impugnante nunca recebeu a mercadoria, tampouco pagou pelos produtos.

Assim, entende porque a empresa emitente da nota (APV SOUTELETRICA IND. E COM. LTDA.), quando do retorno da mercadoria ao seu estabelecimento, emitiu a Nota Fiscal de Entrada nº 23438, referente à devolução das mercadorias constantes na Nota Fiscal nº 023095.

Assegura que este é o procedimento adequado previsto na legislação da Bahia, conforme prevê o art. 450, do Decreto nº 13.780/12, abaixo transscrito:

Art. 450. O contribuinte que receber, em retorno, mercadoria que por qualquer motivo não tiver sido entregue ao destinatário deverá:

I - emitir nota fiscal, por ocasião da entrada, com menção dos dados identificativos do documento fiscal originário: número, série, data da emissão e valor da operação;

II - lançar a nota fiscal emitida na forma do inciso I do caput no Registro de Entradas, consignando os respectivos valores nas colunas “ICMS - Valores Fiscais” e “Operações ou Prestações com Crédito do Imposto”, quando for o caso.

§ 1º O transporte da mercadoria em retorno será acompanhado pela própria nota fiscal originária, em cuja 1ª via deverá ser feita observação, antes de se iniciar o retorno, pela pessoa indicada como destinatária ou pelo transportador, quanto ao motivo de não ter sido entregue a mercadoria.

Argumenta que na operação analisada pelo Fiscal não ocorreu o fato gerador que ensejasse o pagamento imposto. Na verdade, a mercadoria retornou ao vendedor, ao estabelecimento de origem, obedecendo rigorosamente aos critérios estabelecidos em lei, inclusive com o destaque do imposto na Nota Fiscal de Devolução.

Aduz que a própria APV SOUTELETRICA forneceu a tela do Sistema SAP da empresa, de controle das Notas Fiscais de Entrada e Saída, em que se comprova a efetiva entrada da mercadoria, em o retorno ao seu estabelecimento (Doc. 03), o que reforça o argumento de que a autuação foi equivocada.

Diante disso, conclui também que não houve omissão de saída sem o pagamento de ICMS, pois a mercadoria sequer chegou ao estabelecimento da Impugnante, isto é, a mercadoria nunca lhe foi entregue, tendo retornado por problemas entre a descrição da mercadoria/nota e o pedido.

Argúi ainda, com relação à Nota Fiscal nº 227, emitida em 18/03/2008 pela empresa vendedora INOXFORTE COM. IMP. E EXP. DE AÇOS LTDA., no valor de R\$19.734,00, e que consta do Anexo 02/2008, a mesma situação se verificou: as mercadorias não foram entregues à Impugnante.

Neste caso, assinala que a “Declaração” emitida pela empresa vendedora comprova que a mercadoria sequer chegou ao destinatário (Impugnante). Nesta situação, verifica-se que a mercadoria saiu da empresa vendedora e, passando pelo Posto Fiscal da Secretaria da Fazenda na Rodovia BR 342 (Posto 20), foram verificadas divergências entre a nota e/ou mercadoria com o Pedido de Compras (Doc. 04).

Desta forma, destaca que como a mercadoria nunca chegou a ser entregue ao destinatário, tendo retornado ao estabelecimento de origem, a relação jurídica entre as partes também não se concretizou, de modo que não houve circulação de mercadoria, tampouco qualquer pagamento decorrente desta suposta operação comercial.

Cabe salientar que este tema já foi objeto de discussão em diversos Processos Administrativos na Bahia, tendo sido decidido que:

“Ocorre, contudo, que ficou demonstrado, pelo impugnante, com o acolhimento do autuante, o retorno integral das mercadorias ao fornecer de duas notas fiscais, constantes, às fls. 110 e 120 dos autos, cabendo as suas exclusões dos valores exigidos, constantes do demonstrativo do Anexo 1, fls. 53 e 54 dos autos, relacionados às notas fiscais números 7141 e 403281, emitidas respectivamente em 04/04/2006 e 27/10/2006.”

(ACÓRDÃO JJF N° 0271-02/11, 2^a Junta de Julgamento Fiscal, Auto de Infração 281424.0001/11-9, julgado em 18/11/2011.)

Ou seja, afirma que o entendimento do Tribunal Administrativo da Bahia é o de que em situações como as descritas pela Impugnante devem ser excluídos do auto de infração os valores referentes às mercadorias devolvidas.

Por fim, esclarece que não há que se falar em omissão de saída quando sequer houve entrada de mercadoria no estabelecimento. Aliás, o próprio parágrafo único do art. 31, do Regulamento de ICMS da Bahia (Decreto n° 13.780/12) dispõe que é vedada a emissão de nota fiscal quando não há efetiva saída ou entrada de mercadoria.

Desta forma, aponta que sob exegese a *contrario senso* da descrição do fiscal, e entende que a Impugnante estaria cometendo infração à legislação tributária se nestas hipóteses (de não recebimento de mercadoria) emitisse notas fiscais, razão pela qual devem ser expurgados do Auto de Infração os valores constantes da Infração 1.

De acordo com a descrição dos fatos, relativos à Infração 2, afirma que o fiscal teria constatado inconsistências nos arquivos magnéticos entregues pela Impugnante quando comparados com o registro em DMA, especificamente o registro tipo 54, o que a levou a ser a autuada, já que intimada para regularizá-los, as divergências permaneceram.

Observa, primeiramente, que os arquivos entregues pela Impugnante não continham divergências a serem sanadas, uma vez que não continham informações equivocadas, nem foram geradas erroneamente as informações no SINTEGRA.

Destaca que houve equívoco por parte do fiscal na interpretação da documentação apresentada pela Impugnante. Neste sentido, verifica falha do fiscal na leitura dos registros e dos campos dos arquivos magnéticos entregues.

Com efeito, afirma que foram solicitados à empresa Impugnante os arquivos referentes às notas fiscais de entradas no estabelecimento (entre outros, arquivo magnético registro tipo 50 e tipo 54).

Argumenta ainda que este registro tipo 50 contém, de acordo com o Manual do Convênio ICMS 57/95, o registro total de Notas Fiscais modelos 1 e 1-A, Nota Fiscal de Produtor modelo 4 (a critério de cada unidade da Federação), Nota Fiscal/Conta de Energia Elétrica modelo 6, Nota Fiscal de Serviço de Comunicação modelo 21, e Nota Fiscal de Serviço de Telecomunicações modelo 22, destinado a especificar as informações de totalização do documento fiscal, relativamente ao ICMS.

Aduz que no caso de documentos com mais de uma alíquota de ICMS e/ou mais de um Código Fiscal de Operação (CFOP), deve ser gerado para cada combinação de “alíquota” e “CFOP” um registro tipo 50, com valores nos campos monetários (11, 12, 13, 14 e 15) correspondendo à soma dos itens que compõe o mesmo, de tal forma que as somas dos valores dos campos monetários dos diversos registros que representam uma mesma nota fiscal corresponderão aos valores totais da mesma.

Consigna que foi exatamente dessa maneira que a Impugnante efetuou o registro no SINTEGRA. Para cada item com alíquota e CFOP diversos no documento fiscal, foi gerado um registro diferente.

Preceitua ainda que o registro tipo 54 se refere ao registro de produto (classificação fiscal). Ele contém os itens das notas fiscais informadas no registro tipo 50.

Afirma que há uma diferença de informação em relação a dois tributos federais neste registro

tipo 54, que a depender da resposta do contribuinte não são preenchidos, o que diferenciará do registro tipo 50.

Assim, demonstra que da análise do Manual de Orientação do SINTEGRA constata que o registro referente ao PIS/COFINS (número seqüencial do item 993) deve ser gerado apenas quando houver destaque do valor destes tributos no corpo do documento fiscal. Portanto, somente é gerada esta informação no registro tipo 54 quando a pergunta “Destaca PIS/COFINS” estiver preenchida com “Sim” pelo contribuinte.

Alude que, quando do preenchimento deste registro tipo 54, a empresa somente preencherá o campo PIS/COFINS dos produtos que possuem os respectivos tributos destacados na Nota Fiscal, de modo que aqueles produtos que forem isentos ou não possuírem PIS/COFINS destacado não constarão deste registro (tipo 54).

Entende que, assim, a Impugnante o fez. Tal como o próprio manual do SINTEGRA já orienta, como nas operações objeto de questionamento (**que estão identificados pelo CFOP**) não há PIS/COFINS, a empresa não preencheu este campo do arquivo magnético (opção “Não”). Desta forma, esta informação não constou no registro tipo 54.

Entende que isto explica a suposta diferença apontada pelo fiscal ao comparar os registros tipo 50 e 54 com as informações da DMA, afirma a defesa.

Salienta ainda que de acordo com a planilha juntada pelo Fiscal ao auto de infração, durante os anos de 2007 e 2008 foram detectadas divergências que teriam sido apuradas quando do cruzamento das informações entre o total da DMA, com os produtos do registro 54, notas fiscais do registro 70, total de IPI, despesas e descontos.

Contudo, se verificado cuidadosamente os CFOP's das operações constantes do registro tipo 50 constata-se que não há divergências, já que elas se referem, na verdade, ao valor do PIS/COFINS que, como explicou-se acima, não é preenchido no registro tipo 54.

Argumenta que ocorreu neste caso um equívoco por parte do fiscal quando da interpretação dos registros inseridos no SINTEGRA. A diferença apontada é verificada através de soma dos registros de mesmo CFOP no registro tipo 50, como demonstrará abaixo.

Ou seja, assinala que as operações que justificam as divergências apontadas se tratam, na realidade, de operações de compra de bens para uso e consumo e ativo imobilizado, as quais não possuem PIS/COFINS.

Consigna, ainda, que na própria planilha juntada pelo Fiscal, o objeto de análise no registro tipo 50 foram os registros referentes à Energia Elétrica e Comunicação. Em momento algum o critério utilizado pelo fiscal foi o CFOP das operações. Inclusive, este é um dos critérios utilizados para o preenchimento do SINTEGRA e que, diga-se, deveria ter sido por ele observado.

Observa, por exemplo, a diferença apontada pelo fiscal em janeiro e setembro de 2007. Se as informações forem dissecadas por CFOP veremos que elas não existem:

Janeiro de 2007

CFOP	1551	1556	2551	2552	2556	Total (R\$)	Diferença do Fiscal
Valor	1.908,00	16.126,74	-	-	1.039,00	19.073,74	9.073,741

Setembro de 2007

CFOP	1551	1556	2551	2552	2556	Total	Diferença do Fiscal
Valor	-	25.249,13	73.374,62	1.463,13	19.802,47	119.889,35	119.589,35

Aponta que uma suposta diferença no valor de R\$119.589,35, no mês de setembro/2007, foi devidamente averiguada pela Impugnante e na verdade ela inexiste: somando os CFOP's 1551, 1556, 2551, 2552 e 2556 temos o valor de R\$119.889,35, ou seja, o mesmo valor encontrado pelo fiscal como “divergência”, entretanto separado por CFOP. Aliás, esse valor consta no arquivo enviado ao fiscal (Doc. 05).

Destaca, ainda, que o critério de análise pelo fiscal é que foi diverso do que consta no documento solicitado para análise. Inclusive, no final de cada mês, o próprio documento traz um resumo das operações detalhadas por CFOP e a simples soma dos CFOP's mencionados (que não possuem PIS/COFINS destacado e que, portanto, não estão no registro tipo 54), por si só esclarecem a diferença questionada.

Em outros dois exemplos, no ano de 2008, temos:

Janeiro de 2008

CFOP	1551	1556	2551	2552	2556	Total	Diferença do Fiscal
Valor	-	26.022,38	-	22.446,00	11.772,05	60.240,43	60.240,43

Agosto de 2008

CFOP	1551	1556	2551	2552	2556	Total	Diferença do Fiscal
Valor	-	23.672,74	191.800,00	-	3.896,62	219.369,36	212.409,11

Argumenta, assim, que o fiscal encontrou um valor, uma suposta divergência, que na realidade está registrada no SINTEGRA, só que segregado por CFOP, como no registro tipo 50. Os meses acima, trazidos pela Impugnante por amostragem, demonstram que houve uma falha na interpretação, na leitura das informações constantes dos arquivos magnéticos.

Dessa forma, verifica que a empresa Impugnante entregou corretamente os arquivos ao fiscal, tanto que no final do corpo de cada mês do documento há um valor totalizado por CFOP, isto é, por tipo de operação.

Insiste que o ocorrido foi um equívoco de interpretação na leitura dos registros e campos do arquivo magnético por parte do fiscal, de modo que ele não interpretou CFOP por CFOP: a forma de interpretação do arquivo trazido pelo Ilmo. Fiscal é que foi diferente. Aliás, diferente daquilo que está explícito no arquivo que reproduz exatamente o manual do SINTEGRA.

Diante do exposto, afirma que restar evidente que não houve infração à legislação tributária, uma vez que não há inconsistência no arquivo, mas apenas uma interpretação do fiscal diversa daquela apresentada pela empresa.

Entende que é importante destacar que o arquivo entregue pela Impugnante, desde o início, está em consonância com o disposto no Convênio ICMS 57/95 e seu Manual de Orientação, além de que não houve qualquer prejuízo ao fisco baiano, razão pela qual este item deve ser totalmente excluído do Auto de Infração.

Em relação à Infração 3, assegura que a Impugnante é beneficiária do DESENVOLVE, consoante Resolução nº 07/2004, publicada no Diário Oficial do Estado da Bahia de 04 de março de 2004 (Doc. 06). Nesse contexto, faz jus ao benefício da dilação de prazo de 72 (setenta e dois) meses para pagamento do saldo devedor do ICMS, referente às operações próprias, gerado em razão dos investimentos previstos no projeto incentivado, conforme estabelecido na Classe II, da Tabela I, anexa ao regulamento do DESENVOLVE.

Ocorre que, segundo o fiscal, no mês 05/2008 a empresa deixou de recolher no prazo regulamentar a parcela não sujeita a dilação de prazo, de modo que teria perdido o direito ao benefício em relação à parcela incentivada.

Entende que em razão disso, o fiscal efetuou o recálculo do tributo devido, sem as normas do incentivo fiscal do DESENVOLVE. Ou seja, a infração apontada no item 03 do lançamento de ofício ateve-se à cobrança da parcela incentivada em consequência do não recolhimento da parcela não sujeita a dilação de prazo, conforme disposto no artigo 18 do Decreto nº 8.205/02.

Argui que, para embasar a autuação, o fiscal elaborou demonstrativo da apuração do imposto que teria sido recolhido a menor, bem como das exclusões efetuadas.

No entanto, frisa que a análise detida dos anexos 03 e 03-A juntados pelo fiscal ao Auto de Infração demonstra enorme equívoco nos cálculos, o que acaba por modificar as características essenciais da obrigação tributária principal, de modo a aumentar indevidamente o montante do

imposto supostamente devido.

Assegura que antes de efetuar o cotejo dos cálculos para demonstrar a iliquidez do Auto de Infração, é importante mencionarmos que não há nos autos qualquer documento que demonstre a origem dos valores apurados pelo fiscal, tampouco extrato da arrecadação da empresa. Isso por si só, enseja a nulidade desta infração. É o que veremos a seguir.

Salienta ainda, que o § 4º do art. 28 e o inciso II do art. 41 do Decreto nº 7.629, de 09.07.1999 prescreve ser obrigatória à instrução do Auto de Infração com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. Ou seja, as provas das acusações deverão ser apresentadas juntamente com o auto de infração.

Art. 28, § 4º *O Auto de Infração far-se-á acompanhar:*

(...)

II - dos demonstrativos e dos levantamentos elaborados pelo fiscal autuante, se houver, e das provas necessárias à demonstração do fato argüido.

Art. 41. *O Auto de Infração far-se-á acompanhar:*

(...)

II - dos demonstrativos e dos levantamentos elaborados pelo fiscal autuante, se houver, e das provas necessárias à demonstração do fato argüido.

Aponta que não se trata de faculdade, o auditor fiscal está obrigado a instruir o Auto de Infração com documentos hábeis a aparelhar a ação fiscal sob pena de nulidade da peça acusatória, afirma o contribuinte.

Entende também, que a norma dos referidos artigos, que prevêem a anexação de todos os documentos, é impositiva, e a desobediência a esse mandamento (“*o Auto de Infração far-se-á acompanhar...*”) implica a nulidade do Auto de Infração, por dois fundamentos: primeiro, porque constitui desobediência a mandamento legal cogente; segundo, porque implica cerceamento de defesa, impedindo o sujeito passivo autuado de conhecer por completo a acusação, com todas as provas que alegadamente o tornariam devedor da quantia exigida.

No caso em comento, assinala que essas “provas” foram produzidas com base em meras presunções, visto que a ação fiscal não está respaldada em quaisquer documentos que lhe dão sustentação.

Deveras, afirma que não foi juntado pelo fiscal e tampouco apresentado ao sujeito passivo por ocasião de sua intimação, por exemplo, o livro Registro de Apuração do ICMS ou o controle da SEFAZ dos pagamentos via DAE, o DMA, o mapa de recolhimento de ICMS ou qualquer outro documento hábil e idôneo que demonstre de forma inequívoca o erro na fruição do benefício fiscal do DESENVOLVE, objeto dos demonstrativos elaborados unilateralmente pelo fiscal.

Ao contrário, consigna que consta do auto de infração apenas os anexos 03/2008 e 03-A elaborados pelo próprio fiscal sem qualquer suporte documental. Não consta deste processo qualquer prova da origem dos valores que deram azo à re-apuração do ICMS do mês de maio de 2008 feita pelo auditor fiscal.

Exige-se o ICMS, principalmente por erro de utilização de benesse fiscal, entende que há que se comprovar o evento, no mundo fenomênico, da hipótese prevista em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. Corolário, portanto, é a inexistência do fato gerador e da obrigação tributária. Inteligência dos arts. 113, § 1º e 114 do CTN.

Acredita que esse raciocínio, aliás, é desenvolvido pelo Professor Paulo de Barros Carvalho, titular da cadeira de Direito Tributário da USP e da PUC/SP:

“Na própria configuração oficial do lançamento, a lei institui a necessidade de que o ato jurídico administrativo seja devidamente fundamentado, o que significa dizer que o fisco tem de oferecer prova concludente de que o evento ocorreu na estrita conformidade da previsão genérica da hipótese normativa. (...) Vê-se, no fundo, que é função precípua do Estado - Administração, empregar a linguagem competente na produção dos atos de gestão tributária. O pressuposto de fato da incidência há que ser relatado de

maneira transparente e cristalina, revestido com os meios de prova admissíveis nesse setor do direito, para que possa prevalecer, surtindo os efeitos de estilo, quais sejam os de constituir o vínculo obrigacional, atrelando o particular ao Fisco, em termos de satisfação do objeto prestacional.” – A Prova no Procedimento Administrativo Tributário. In Revista Dialética de Direito Tributário nº 34, Julho/98, ed. Dialética, ps. 107 e 108.

Consigna que os indícios não são aceitos como prova no processo tributário, ainda quando em fase administrativa, momento em que se prima pela busca da verdade material. Se assim o é, falta à materialidade da hipótese de incidência tributária, consubstanciada no erro de apuração do PROGRAMA DESENVOLVE.

Logo, aduz que não pode a Impugnante ser prejudicada com base em meras presunções, especialmente quando não há nenhum elemento de prova a embasar os demonstrativos elaborados pelo fiscal.

Portanto, demonstra que em atenção ao princípio da tipicidade cerrada, decorrente dos princípios constitucionais da legalidade e da garantia à ampla defesa e ao contraditório, que norteiam o direito tributário brasileiro, o Auto de Infração em comento não poderia ter sido lavrado com base em tais presunções.

Alude que, a ausência de apresentação das provas suficientes a embasar a suposta Infração nº 3 descrita no Auto de Infração retira-lhe a validade, pelo que se pode concluir que o Auto de Infração merece ser anulado, em função do vício nele contido.

Por derradeiro, afirma que isto significa que a pretensão de se comprovar o alegado na peça inaugural da presente ação fiscal não pode ser considerada atendida pelo fiscal. Com esteio nas considerações acima, requer a Impugnante à decretação da insubsistência do lançamento efetuado, em virtude do vício contido.

Com base no princípio da eventualidade, argumenta que, se superada a preliminar acima, afirma que o re-cálculo feito pelo fiscal do valor do ICMS devido pela Impugnante, sem o benefício do DESENVOLVE, está errado.

Consigna, ainda, que embora inexistente à época dos fatos geradores objurgados, atualmente a Instrução Normativa nº 27/2009, da Superintendência de Administração Tributária da Bahia, dispõe que a fórmula para o cálculo do Saldo Devedor Passível de Incentivo (SDPI) é igual ao Saldo Devedor Mensal do ICMS a recolher (SDM), subtraindo-se os Débitos fiscais Não Vinculados ao Projeto aprovado (DNVP), adicionando-se os Créditos fiscais não Vinculados ao Projeto aprovado (CNVP).

Demonstra assim, que: SDPI = SDM - DNVP + CNVP.

Argui que a Instrução Normativa não é instrumento legal que crie qualquer norma jurídica. Apenas orienta a prática de atos que já se encontram inseridos na norma jurídica, esclarecendo procedimentos, direcionando práticas, enfim, orientando Fisco e contribuinte quanto a elementos, repitam-se, já presentes no arcabouço legal.

Dessa forma, assegura que o importante é entender a lógica de composição da base de cálculo, e sua adequação ou não a esta lógica, diante do benefício concedido, e sua coerência ou não.

Assim, afirma que trazendo este entendimento ao caso concreto como forma de contestar os critérios utilizados na apuração dos valores exigidos, verifica que o fiscal adotou as seguintes premissas para chegar ao valor do SDPI:

- SDM: R\$ 413.722,68
- DNVP: R\$ 66.439,85
- CNVP: R\$ 2.893,98

Destaca, assim, que ao inserir tais valores na fórmula matemática mencionada pelo referida Instrução Normativa nº 27/2009, temos:

$$SDPI = 413.722,68 - 66.439,85 + 2.893,98$$

$$\underline{SDPI = 350.176,81}$$

Deste valor, afirma que o auditor fiscal parte para o cálculo da parcela incentivada e da parcela dilatada para, em seguida, concluir que a Impugnante deixou de recolher no prazo regulamentar a parcela não sujeita a dilação de prazo. É o que consta dos anexos 03/2008 e 03-A do Auto de Infração.

Salienta que independentemente da alegada falta de pagamento da parcela no prazo regulamentar, que será objeto de contestação oportunamente, o valor do SDPI, embasamento para todos os demais cálculos, não reflete a real base de cálculo incentivada da empresa.

Alude que isso ocorre porque o fiscal deixou de considerar o saldo credor passível de compensação que a Impugnante possuía em sua escrita fiscal no valor de mais de 97 mil reais. Os valores que o fiscal considerou como SDM na realidade se referem ao SDPI.

Com efeito, alude que o livro Registro de Apuração do mês de maio de 2008, ora anexado (Doc. 07), demonstra que a Impugnante detinha “*Saldo Credor de Período Anterior*” no valor de R\$97.399,97. Este saldo credor deveria ter sido abatido do saldo devedor apurado das operações próprias do estabelecimento, no valor de R\$447.546,78 (= 662.449,11 - 214.872,33).

Argumenta por fim, que após esse abatimento é que deveriam ter sido efetuados os ajustes para fins de cálculo do SDPI. A fórmula deveria ter sido preenchida da seguinte forma:

$$SDPI = 350.176,81 - 66.439,85 + 2.893,98$$

$$\underline{SDPI = 413.722,68}$$

Afirma que os CFOP's não vinculados ao projeto aprovado, referentes aos créditos fiscais (CNVP) e aos débitos fiscais (DNVP) somam exatamente o valor utilizado pelo fiscal, porém, para se chegar ao valor do SDM o fiscal deixou de considerar o saldo credor já existente na escrita da empresa. Por isso a discrepância.

Acredita que mais do que a discrepância de valores no SDPI é a iliquidez global do Auto de Infração. Isso porque o cálculo da parcela incentivada e dilatada decorrem desta premissa. Se ela não é certa, também não é exigível seu consectário.

Salienta que sobre a apuração das parcelas incentivada e dilatada, verifica-se outro erro de cálculo no demonstrativo elaborado pelo fiscal. Neste sentido, constata no anexo 03/2008 que o fiscal considera, para fins de cálculo da base de cálculo do incentivo, a “parcela fixa” no valor originário determinado pela Resolução nº 07/2004, sem qualquer atualização.

Entende que, conforme consta da mencionada resolução, que habilitou a Impugnante no Programa DESENVOLVE, a parcela fixa estipulada inicialmente em R\$18.797,77 deveria ser corrigida a cada doze meses pelo IGP-M.

Destaca que ao seguir o que determina a resolução, a parcela fixa seria de R\$24.108,28 para o mês de maio de 2008, conforme cálculos do próprio Banco Central (Doc. 08). Ou seja, mais de 28% de correção monetária do que foi utilizado pelo fiscal para o cálculo do lançamento de ofício.

Aponta, ainda, outra falha do fiscal nos cálculos do ICMS supostamente devido. No anexo 03-A juntado ao Auto de Infração, na parte da “conclusão”, há uma indicação de que o valor de R\$63.545,87, referente ao ICMS não vinculado ao projeto, não teria sido recolhido pela empresa Impugnante.

Destaca também que este valor foi compensado escrituralmente, ou seja, pago pela empresa, em sua apuração mensal do imposto, tal como determina a legislação tributária: em 09/06/2008 a empresa compensou o valor mencionado com o saldo credor que detinha, no valor de R\$97.399,97.

Por fim, observa outro ponto que chamou atenção e que igualmente diz com a incerteza dos valores lançados pelo fiscal: no cálculo do ICMS devido após a suposta perda do direito do benefício da parcela incentivada não foi abatida o valor de R\$78.984,98, recolhido pela empresa.

Desta forma, não se pode concordar com o re-cálculo elaborado pelo fiscal. Como dissemos alhures, mais do que a diferença de valores, estes pontos ensejam a iliquidizez do auto de infração.

Nestas circunstâncias, acredita que ficam caracterizadas a insegurança na autuação e o cerceamento ao direito de defesa, ambos ensejando a decretação da nulidade da autuação, a teor do art. 18, do RPAF.

Destarte, assinala que esta Infração nº 3 encontra-se eivada de nulidade, consoante previsto no art. 18, do RPAF, por não se poder determinar com segurança o montante de imposto supostamente devido, bem como pelo cerceamento de defesa decorrente do procedimento adotado pelo fiscal autuante.

Diante de todo o exposto, requer a Impugnante:

(A) *Seja acolhida a preliminar, declarando-se a decadência dos créditos tributários anteriores a 20/06/2007 e, por conseguinte, a nulidade do lançamento em apreço.*

(B) *Quanto ao item nº 03 da infração (Programa DESENVOLVE), seja reconhecida, como prejudicial, a insegurança na autuação e o cerceamento ao direito de defesa, ambos ensejando a decretação da nulidade da autuação, a teor do art. 18, do RPAF.*

(C) *Acaso as preliminares não sejam acolhidas, requer-se, no mérito, seja o presente auto de infração julgado totalmente improcedente, ante os argumentos invocados no decorrer desta explanação.*

(D) *Quanto ao item nº 02 da infração (arquivos magnéticos), se mantida a autuação, seja cancelada a multa, já que está provado que a suposta infração acessória foi praticada sem dolo, fraude ou simulação e não implicou falta de recolhimento de tributo, nos termos do art. 158 do RPAF.*

O autuante apresenta a informação fiscal, às fls. 261 a 268, afirmando, inicialmente, que o lançamento foi precedido da entrega dos levantamentos indispensáveis ao esclarecimento das ocorrências detectadas no curso da Auditoria demonstrando a metodologia e o critério adotado na apuração das infrações para efeito de exame e manifestação especialmente a planilha demonstrando a metodologia e o critério adotado para determinar todo o lançamento. Impende esclarecer, que foi fornecida, também, fotocópias das Notas Fiscais capturadas pelo CFAMT para efeito de conferência dos Registros nos seus livros Fiscais e Contábeis. Visando assegurar os interesses recíprocos do Estado e do Sujeito Passivo.

Em relação às preliminares levantadas, entende insubstancial em face da Legislação Estadual Aplicável ao Caso, Arts. 28, § 1º e 107-B, § 5º. Da Lei nº 3.956/81, Arts. 52 e 54 da Lei nº 7014/96 e Art. 965 do RICMS/BA. Aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, senão vejamos:

Art. 28. Compete ao contribuinte efetuar o lançamento do imposto em seus livros e documentos fiscais, na forma regulamentar, sujeito a posterior homologação da autoridade administrativa.

§ 1º. Após 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da efetivação do lançamento pelo contribuinte, considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento.

Art. 107-B. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

.....
§ 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.

Art. 52 – Aplicam-se ao ICMS no que couber, as normas contidas na Lei nº. 3956, de 11 de dezembro de 1981.

Art. 54 – Ficam revogadas as disposições em contrário, especialmente a Lei nº. 4.825, de 27 de Janeiro de 1989, e suas alterações, permanecendo em vigor a legislação extravagante relativa ao ICMS, que não conflite com o estabelecido nesta lei.

Art. 965. O direito de a fazenda pública constituir o crédito tributário extinguir-se no prazo de 5 anos, contado:

I – do Primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II – da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

É de se concluir pela improcedência das preliminares levantada.

Quanto ao mérito, no tocante a Infração 1 do presente lançamento, a autuada apresenta prova consistente do desfazimento da operação constante da nota fiscal nº 23095. Ou seja, fotocópia da Nota Fiscal de Entrada nº 23438, comprovando o retorno das mercadorias constantes da Nota Fiscal nº 23095 (Art. 654, I Decreto nº 6.284/97). Porém o mesmo não ocorre no que diz respeito à Nota Fiscal nº 227.

Afirma que a autuada apresenta como prova da improcedência “Declaração” emitida pelo fornecedor declarando que a mercadoria sequer chegou ao destinatário considerando que autuada constatou divergências entre a nota e/ ou mercadoria com o Pedido de Compras.

Argumenta que, pelo que se pode concluir da análise dos argumentos defensivo no que diz respeito à Nota Fiscal nº 227, existe uma imprecisão quanto à operação de desfazimento do negócio. Pois, no caso de retorno, o transporte da mercadoria deveria ser acompanhado pela própria nota fiscal originária, com observação, antes de se iniciar o retorno o motivo de não ter sido entregue a mercadoria: recusa, mercadoria fora da especificação, ou outro qualquer, devendo mencionar no campo “Informações Complementares” (art. 654, § 1º, do RICMS/97). É de se concluir que não atende as exigências contidas nos artigos 651 e 654. Neste passo, não há como acolher a prova acostada pela defesa, portanto, mantém a procedência do lançamento referente à Nota Fiscal nº 227.

Em relação à Infração 2, entende insubstinentes os argumentos e reafirma que o Auto de Infração foi lavrado com base no relatório SINTEGRRA, constante da base de dados da SEFAZ acostado ao processo comprovando as inconsistências e a procedência desta infração docs. 22, 23, 24, 26,27 e 28, acostado ao PAF.

No que se refere à Infração 3, entende que melhor sorte não merece as razões de impugnação, uma vez calcada em meras conjecturas, sem qualquer esteio legal ou fático para as pretensões de desconstituição da imputação. Se não vejamos:

DO LANÇAMENTO E DA COMPENSAÇÃO DO IMPOSTO

Com efeito, vejamos o que dispõe os art. 24 e 25 da Lei nº 7.014/96.

Art. 24. O ICMS será apurado por período mensal.

Art. 25....

*.....
I – Se o montante dos débitos do período superar o dos créditos, a diferença será liquidada dentro do prazo fixado pela legislação tributaria.*

II – Se o montante dos créditos superar o dos débitos, a diferença será transportada para o período seguinte.

Logo o período de apuração do ICMS escriturado pela autuada mês de maio/2008, apurou um débito de ICMS na quantia de R\$413.722,68. E, o critério de apuração ocorreu no cotejo entre créditos (Entradas do período mais saldo transferido período anterior) e débitos do período, consoante fotocópias do RAICMS acostado ao PAF. Docs. fls. 31, 32,33 e 34.

Como a fonte utilizada para extrair os dados para determinar a regularidade da aferição e recolhimento do ICMS-NORMAL e DESENVOLVE é o próprio livro escriturado pela autuada o qual foi apresentado ao Fisco, desse modo, restou comprovada a insubstância dos argumentos da defesa.

DA LEGISLAÇÃO ESTADUAL APLICÁVEL AO DESENVOLVE.

Com efeito, vejamos o que dispõe o art. 5º, da Lei nº 7.980/2001 e Art. 18 do Decreto nº 8.205, de 03 de abril de 2002.

Art. 5º - O estabelecimento enquadrado no Programa deverá observar os seguintes procedimentos, para fins de apuração e recolhimento do ICMS devido:

I – o valor do ICMS apurado, deduzido o valor do imposto incentivado, será declarado e recolhido na forma e prazos regulamentares;

II – o valor do ICMS incentivado será escriturado em separado na escrita fiscal do estabelecimento, e recolhido nos prazos regulamentares.

Art. 18. A empresa habilitada que não recolher ao Tesouro do Estado, na data regulamentar a parcela do ICMS não sujeita à dilação de prazo, perderá o direito ao benefício em relação à parcela incentivada no aquele mês.

DA METODOLOGIA E CRITÉRIO UTILIZADO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO.

Inicialmente chama atenção que a planilha elaborada para aferição da regularidade do ICMS a recolher passível de incentivo pelo desenvolve foi com base nos dados extraídos do Registro de apuração do ICMS da autuada, período de maio/2008, consoante fotocópias carreada ao PAF. Docs. fls. 31, 32, 33 e 34.

O saldo devedor obtido do campo 011 do RAICMS “Saldo devedor (debito menos crédito)” R\$413.722,68; as exclusões de debito fiscais não vinculados ao projeto (DNVP) na quantia de R\$66.439,85, extraído do RAICMS correspondente as operações CFOP’s, descritos no RAICMS/BA. E, as exclusões dos créditos fiscais não vinculados ao projeto na quantia de R\$2.893,98, também extraídos do RAICMS, operações CFOP’s descritos no RAICMS.

Nesse passo, foram elaboradas as planilhas 03/03/A, seguindo a seguinte Metodologia, consoante docs. fls. 39, 40 e 41 acostado ao PAF.

ORD	DESCRIÇÃO	VALOR R\$	
01	(=) SDM	Saldo devedor mensal do ICMS a Recolher	413.722,68
02	(-) DNV	Débitos fiscais não vinculados ao projeto	66.439,85
03	(-) CNVP	Créditos fiscais não vinculados ao projeto	2.893,98
04	(=) SDPI	Saldo devedor passível de inc. do Desenvolve	350.176,81
05	(-) PISO	Limite incentivo	18.797,87
06	(=) BCI	Base de Calculo do Incentivo	331.378,94
07	(-) 20%	Parcela a pagar 20% (06)	66.378,94
08	(=)	Valor a Pagar ((DNV-CNVP) + 05 + 07)	148.619,53
09	(=)	Parcela Incentivada (6-7)	265.103,15
10	(-)	Anistia 80%	212.082,52
11	(=)	Debito financiado.	53.020,63

FUND. JURIDICOS DA PERDA DO DIREITO AO BENF. ART.18 DE. 8.205/2002

SDM saldo devedor mensal do ICMS a recolher	413.722,68
(-) ICMS Parcela Fixa Paga (09/06/2008) – Doc. Fls.36	18.797,87
(-) ICMS Normal pago (06/02/2009 – Doc. Fls. 38	40.357,35
(=) Diferença de ICMS a recolher	354.467,46

Esclarece que a parcela paga a titulo de DESENVOLVE em 20/06/2008 na quantia de R\$78.984,98, não foi compensado em razão do código da receita e data de recolhimento.

Por derradeiro foi elaborado o relatório (ANEXO 03-A) demonstrando de forma cristalina a falta de recolhimento na data regulamentar, da parcela do ICMS não sujeita à dilação de prazo, no mês de maio de 2008 violando o disposto no caput do art. 18 do decreto nº 8.205/2002, consoante docs. fls. 40 e 41 do PAF, assim como fotocopias acostada aqui e agora as quais ficam fazendo parte integrante desta informação como transcritas aqui estivessem.

Conclui que, diante da prova acostada à defesa, recomenda a exclusão da Nota Fiscal nº 23095, emitida em 16/03/2007 pela empresa APV SOUTELETRICA IND. E COM. LTDA., no valor de R\$176.006,96 por via de consequência a improcedência parcial da Infração 1, na quantia de R\$29.921,19. E, espera que esse Venerável Conselho de Fazenda julgue procedente a quantia de R\$419.852,84, acrescida das multas, juros e acréscimos legais. Salvo Melhor Juízo.

VOTO

O presente lançamento de ofício, ora impugnado, contempla a exigência de 3 Infrações já devidamente relatadas.

O exame das arguições de nulidade leva a conclusão de que, em relação à Infração 2, cuja multa por descumprimento de obrigação acessória foi imputada por fornecimento informações através de arquivo(s) magnético(s) na legislação tributária, requerido(s) mediante intimação, com dados divergentes dos constantes nos documentos fiscais, correspondentes, devendo, por tanto, o sujeito passivo ser intimado, na forma do § 5º do art. 708-B do RICIMS/97, com o prazo de 30 dias para corrigir os arquivos apresentados com as inconsistências, contudo, consta nos autos apenas intimações com o prazo de 05 dias, conforme fls. 09, bem como a intimação de 30 dias, à fl. 10, não consta assinatura do preposto fiscal, tornando o ato nulo. Assim, fica evidente que houve um vício insanável, cujo efeito é a nulidade da infração em lume, com base no art. 18, VI, “a”.

Quanto às arguições de nulidade relativas à Infração 3, verifico que, diferente do alegado pelo sujeito passivo, há demonstrativos dos valores apurados, constantes às fls. 39 e 40, além das fls. 265 a 268, indicando todos os itens necessários para apuração do imposto devido em consonância com a Instrução Normativa nº 27/09, bem como os valores neles constantes foram extraídos dos livros fiscais, livro de Apuração do sujeito passivo, ratificados, inclusive, quando da apresentação das planilhas elaboradas pela defesa.

Assim, não se trata de presunções ou carência de elementos probatórios, os dados são os constantes dos livros fiscais do impugnante, os demonstrativos foram apresentados e quanto às demais alegações por serem meritórias serão analisadas no momento próprio.

Concluo, por conseguinte, que não há qualquer cerceamento ou mesmo mitigação do amplo direito de defesa do sujeito passivo ou do contraditório, não cabendo acolhimento aos argumentos defensivos de nulidade.

O impugnante, albergado no que dita o § 4º do art. 150 da CTN, argumenta que a ciência obtida, acerca da autuação, deu-se em 01 de dezembro de 2009. Assim, os fatos geradores, relativas às exigências tributárias concernentes as exigência no decorrer do exercício de 2007, estariam atingidos pela decadência, haja vista que teria sido regularmente intimado do Auto de Infração há mais de cinco anos da ocorrência de todos os fatos geradores envolvidos nestes períodos. Essa questão é deveras remansosa nesse Contencioso Administrativo, alvo de inúmeros acordãos, em que reiteradamente é majoritariamente decidido sob o mesmo enfoque hermenêutico, a exemplo dos Acordãos 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 no exercício de 2007 só seriam atingidos pela decadência a partir de primeiro de janeiro de 2013 e as medidas preparatórias para o lançamento, bem como a ciência do Auto de Infração ocorreram ainda no exercício 2012, lançamento em 20/06/2012, não havendo, portanto, a extinção do direito da fazenda pública de exigir o crédito tributário, relativo aos fatos geradores do exercício de 2007.

Vale destacar que os valores que remanesceram das Infrações 1 e 2 são do exercício de 2008, não cabendo, nem mesmo o entendimento sobre o prazo decadencial alinhado na defesa.

No tocante a Infração 1 a autuada apresenta prova do desfazimento da operação, relativa à Nota Fiscal nº 23095, conforme fotocópia da Nota Fiscal de Entrada nº 23438, comprovando o retorno das mercadorias constantes da Nota Fiscal nº 23095 (Art. 654, I Decreto nº 6.284/97).

Em relação à Nota Fiscal nº 227, contudo, a prova apresentada pelo sujeito passivo “Declaração” emitida pelo fornecedor declarando que a mercadoria sequer chegou ao destinatário considerando que autuada constatou divergências entre a nota e/ ou mercadoria com o Pedido de Compras. Verifico, em consonância com o autuante que, no caso de retorno, o transporte da mercadoria deveria ser acompanhado pela própria nota fiscal originária, com observação, antes de se iniciar o retorno o motivo de não ter sido entregue a mercadoria: recusa mercadoria fora da especificação, ou outro qualquer, devendo mencionar no campo “Informações Complementares” (art. 654, § 1º, do RICMS/97).

A operação de devolução é cercada por exigências formais, tendo em vista as dificuldades de elementos probatórios, e, no presente caso, tal operação não atende as exigências contidas nos artigos 651 e 654.

Assim, não há como acolher os elementos probatórios alinhado pela impugnante, portanto, fica caracterizada a exigência relativa à Nota Fiscal nº 227.

Considero, por conseguinte, procedente em parte a Infração 1, restando o valor a ser exigido de R\$3.354,78, mês de março de 2008, base de cálculo R\$19.734,00, alíquota 17%.

Quanto à Infração 2, foi considerada nula, cabendo, conforme art. 21 do RPAF/BA, representação a INFRAZ de Origem, para renovar o procedimento a salvo do vício formal.

A Infração 3 foi imputada por recolhimento a menos do ICMS em razão da falta de recolhimento, na data regulamentar, da parcela não sujeita a dilação de prazo, perdendo o direito ao benefício em razão à parcela incentivada prevista pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia.

O sujeito passivo é beneficiário do DESENVOLVE, conforme Resolução nº 07/2004, publicada no Diário Oficial do Estado da Bahia de 04 de março de 2004. É, portanto, contemplada pelo benefício da dilação de prazo de 72 (setenta e dois) meses para pagamento do saldo devedor do ICMS, referente às operações próprias, gerado em razão dos investimentos previstos no projeto incentivado.

A perda do benefício, portanto, da parcela incentivada relativa ao mês de 05/2008, tem como fundamento a falta de recolhimento, na data regulamentar, da parcela não sujeita a dilação de prazo.

Ao examinar os levantamentos e os livros fiscais de Apuração do Imposto, acostados aos autos, verifico que não se trata exatamente de falta de recolhimento da data regulamentar da parcela não incentivada e sim de recolhimento a menos, que, pode ser entendida como não recolhida tempestivamente a parcela recolhida a menos, resultando na perda do benefício da parcela incentivada, conforme se pode depreender do art. 18 do Decreto nº 8205/02:

Art. 18. A empresa habilitada que não recolher ao Tesouro do Estado, na data regulamentar, a parcela do ICMS não sujeita à dilação de prazo, perderá o direito ao benefício em relação à parcela incentivada naquele mês.

O art. 18 do Regulamento do DESENVOLVE (Decreto nº 8.205/02), determina a não aplicação do benefício em relação ao(s) mês(es) em que não houve recolhimento da parcela não incentivada ou se verificou o recolhimento intempestivo. O argumento de que não há previsão para recolhimento a menos se depara com a constatação de que a parcela recolhida a menos não foi recolhida, consagrando, assim, à condição que determina a perda da parcela incentivada quando o imposto relativo à parcela não incentivada não for recolhida tempestivamente.

Há, contudo, diante dos levantamentos efetuados pelo autuante, conforme planilha, acima relatada, reproduzida da informação fiscal, um evidente recolhimento a menos do imposto

devido em relação à parcela não incentivada, isso tanto através da planilha elaborada pelo autuante como pelo impugnante, visto que o mesmo recolheu apenas o valor de R\$18.797,87, quanto o atuante entende que esse valor é de R\$66.275,79, fls. 39, e o próprio autuado entende que é de R\$63.545,87, fls. 66 e fl. 278, concernente a parte não incentivada em 09.06.2008, sem que, para tanto, houvesse qualquer cálculo, apenas o valor do limite, acima do qual o sujeito passivo era contemplado pelo benefício. Cabendo observar, inclusive, que esse limite sofre correção, conforme o próprio sujeito passivo alega e calcula.

Considerando que o autuante exige o imposto recolhido a menos, englobando a parcela não incentivada e o imposto devido nas operações normais, bem como o imposto devido nas operações alcançadas pelo incentivo, cabe efetuar apenas um ajuste nos valores originalmente exigidos, conforme consta no resumo da apuração no pé da pagina à fl. 39, para deduzir o valor de R\$78.984,98, antecipadamente pago, concernente à parcela incentivada, não considerada pelo autuante sob o argumento de que se refere ao condigo de Receita 2167 – (ICMS desenvolve), já que se esta exigindo englobadamente o total da parcela incentivada.

a) Saldo devedor mensal do ICMS a recolher	R\$ 413.722,68
b) (-) Parcela recolhida relativa à parte não incentivada (pg. 09.06.2008)	R\$ 18.797,87
c) (-) ICMS normal pagão (06.02.2009)	R\$ 40.457,35
d) (-) ICMS pago relativo à antecipação da parcela incentivada (pg. 20/06/2008)	R\$ 78.984,98
E = (a-b-c-d) Total devido relativo à diferença a recolher	R\$ 275.482,48

O saldo devedor mensal do ICMS a recolher item (a) no valor de R\$413.722,68, indicado no próprio resumo de apuração do ICMS, do livro Registro de Apuração do sujeito passivo (fl. 254), de onde foi extraído pelo autuante, é o resultado do total dos débitos gerados no período, R\$728.888,96, menos o total dos créditos R\$315.166,28 (217.766,31+97.399,97), devendo ser observado que o saldo credor do período anterior R\$97.399,97, que o sujeito passivo alega não ter sido computado, já o foi, conforme se verifica do aludido livro de apuração do sujeito passivo.

O que se precisa deixar claro é que foi exigido do autuado todo o valor recolhido a menos, não apenas do imposto relativo à sua apuração normal, como também da parcela não incentivada, além do total da parcela incentivada, sem o benefício da diliação do prazo, em razão do recolhimento a menos da parcela não incentivada.

A presente exigência tem pertinência, na medida, inclusive, que o sujeito passivo não errou o recolhimento da parcela não incentivada por dificuldade de interpretação da legislação, que efetivamente à época não detalhava tão precisamente a forma de apuração, pois simplesmente recolheu o valor de R\$18.797,87, que é exatamente o valor do limite do incentivo previsto na Resolução nº 07/2004, razão pela qual não se aplica o argumento de que a Instrução Normativa nº 27/09, teve aplicação retroativa, o que, inclusive, seria razoável uma vez que só através da mesma houve um detalhamento da forma de apuração do benefício.

Em outro dizer, o sujeito passivo para encontrar o Saldo Devedor Passível de Incentivo (SDPI), nem mesmo tentou, em relação Saldo Devedor Mensal do ICMS a recolher (SDM), subtrair os Débitos fiscais Não Vinculados ao Projeto aprovado (DNVP) e adicionar os Créditos fiscais não Vinculados ao Projeto aprovado (CNVP), para apurar, com base nos percentuais destinados ao benefício, o valor devido da parcela não incentivada, se restringido, como dito, a recolher apenas o valor de R\$18.797,87, consignado como limite, acima do qual se aplicava o benefício, conforme determina a aludida Resolução nº 07/2004.

Diante do exposto, considero mantida parcialmente a Infração 3 no valor de R\$275.482,48.

Voto pela PROCEDENCIA PARCIAL do Auto de Infração, tendo em vista a procedência parcial das Infrações 1 e 3 e nulidade da Infração 2, conforme demonstrativo abaixo:

INF.	RESULTADO	VLR. HISTÓRICO (R\$)	VLR JULGADO (R\$)	MULTA
1	PROCEDENTE EM PARTE	33.275,97	3.354,78	70%
2	NULIDADE	62.030,60	0,00	-----
3	PROCEDENTE EM PARTE	354.467,46	275.482,48	60%
	TOTAL	449.774,03	278.837,26	

VOTO EM SEPARADO (Fundamentação da preliminar de decadência)

A divergência em relação ao voto do Sr. Relator registre-se à fundamentação no tocante à preliminar de decadência.

Mantendo coerência com outro voto por mim proferido nesta 5ª Junta de Julgamento Fiscal, transcrevo o trecho da decisão proferida no PAF de nº 206891.0004/12-9, ocasião em que encontrei as questões relacionadas com a caducidade do crédito tributário.

A decadência do crédito tributário é matéria reservada à lei complementar, conforme determina o art. 146, III, “b”, da CF/88, “*in verbis*”:

“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”.

No exame desta matéria as Câmaras de Julgamento deste CONSEF, em especial, a 1ª CJF, em decisões não unânimes e em votos conduzidos pelos representantes das entidades empresariais, vêm se posicionando sobre esta questão de forma mais consentânea com o atual entendimento que resultou na Súmula Vinculante nº 8, do Supremo Tribunal Federal. Considerando a relevância da questão, peço licença para transcrever diversos trechos desse entendimento, em especial, aqueles contidos no Acórdão nº 0082-11/12, conforme abaixo:

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 transcrito:

“A questão da prescrição e da decadência, entretanto, parece-me pacificada. É que tais institutos são próprios de lei complementar de normas gerais (art. 146, III, b). Quer dizer, os prazos de decadência e de prescrição inscritos na lei complementar de normas gerais (CTN) são aplicáveis, agora, por expressa previsão constitucional, às contribuições parafiscais” (Plenário, RE 148754-2/RJ, excerto do voto do Min. Carlos Velloso).

Frise-se que a Súmula Vinculante nº 08, a qual vincula também a Administração Pública, conforme determina o art. 103-A, da CF/88, cristalizou 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 à Lei Complementar de âmbito nacional, conforme se observa da ementa 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 à 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.

O CTN prescreve as normas de decadência em dois dispositivos: art. 173, I, e art. 150, §4º, a seguir transcritos, in verbis:

"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".

"Art. 150. (...)

§ 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".

Veja-se, que há, no CTN, duas regras distintas referentes à definição do termo a quo do prazo decadencial; cabendo ao intérprete definir quando ele coincide com o fato gerador (lançamento por homologação) e quando ele é protelado para o primeiro dia útil do exercício seguinte (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. Do contrário, ou seja, se não houve recolhimento do tributo, nem mesmo parcial, a decadência somente começa a ser computada do primeiro dia do exercício seguinte, conforme o art. 173, I, do CTN.

O entendimento ora esposado não representa nenhuma novidade, pois vem sendo adotado, há muito tempo, pelo Superior Tribunal de Justiça. A própria Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, atenta a isso e, principalmente, aos elevados gastos suportados pela União com a sucumbência gerada pela defesa, infértil, de tese contrária, já adotou internamente o mesmo posicionamento do Superior Tribunal de Justiça, através do Parecer nº 1617/2008, cujos trechos principais pede-se 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. Consequentemente, padece de inconstitucionalidade formal o artigo 45 da Lei 8.212, de 1991, que fixou em dez anos o prazo de decadência para o lançamento das contribuições sociais devidas à Previdência Social" (Corte Especial, Arguição de Inconstitucionalidade no REsp nº 616348/MG) 2. O prazo decadencial para efetuar o lançamento do tributo é, em regra, o do art. 173, I, do CTN, segundo o qual "o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado". 3. Todavia, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação — que, segundo o art. 150 do CTN, "ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa" e "opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa" —, há regra específica. Relativamente a eles, ocorrendo o pagamento antecipado por parte do contribuinte, o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador, conforme estabelece o § 4º do art. 150 do CTN. Precedentes jurisprudenciais. 4. No caso, trata-se de contribuição previdenciária, tributo sujeito a lançamento por homologação, e não houve qualquer antecipação de pagamento. Aplicável, portanto, a regra do art. 173, I, do CTN. 5. Recurso especial a que se nega provimento".

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

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

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

(...)

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

- a) A Súmula Vinculante nº 8 não admite leitura que suscite interpretação restritiva, no sentido de não se aplicar - - efetivamente - - o prazo de decadência previsto no Código Tributário Nacional; é o regime de prazos do CTN que deve prevalecer, em desfavor de quaisquer outras orientações normativas, a exemplo das regras fulminadas;
- b) apresentada a declaração pelo contribuinte (GFIP ou DCTF, conforme o tributo) não há necessidade de lançamento pelo fisco do valor declarado, podendo ser lançado apenas a eventual diferença a maior não declarada (lançamento suplementar);
- c) na hipótese do subitem anterior, caso o Fisco tenha optado por lançar de ofício, por meio de NFLD, as diferenças declaradas e não pagas em sua totalidade, aplica-se o prazo decadencial dos arts. 150, § 4º, ou 173 do CTN, conforme tenha havido antecipação de pagamento parcial ou não, respectivamente; respectivamente; o prazo prescricional, ainda, e por sua vez, conta-se da constituição definitiva do crédito tributário;
- d) para fins de cômputo do prazo de decadência, não tendo havido qualquer pagamento, aplica-se a regra do art. . 173, inc. I do CTN, pouco importando se houve ou não declaração, contando-se o prazo do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;
- e) para fins de cômputo do prazo de decadência, tendo havido pagamento antecipado, aplica-se a regra do § 4º do art. 150 do CTN;
- f) para fins de cômputo do prazo de decadência, todas as vezes que comprovadas as hipóteses de dolo, fraude e simulação deve-se aplicar o modelo do inciso I, do art. 173, do CTN;

g) Para fins de cômputo do prazo de prescrição, nas declarações entregues antes do vencimento do prazo para pagamento deve-se contar o prazo prescricional justamente a partir do dia seguinte ao dia do vencimento da obrigação; quando a entrega se faz após o vencimento do prazo para pagamento, o prazo prescricional é contado a partir do dia seguinte ao da entrega da declaração;

h) A súmula em apreço, em princípio, qualificaria interpretação literal: todo o art. 45 da Lei nº 8.212, de 1991, estaria alcançado pela inconstitucionalidade. Porém, por tratar-se de matéria do mais amplo alcance público, o intérprete deve buscar resposta conciliatória, que não menoscabe expectativas de alcance de benefícios; principalmente, e do ponto de vista mais analítico, deve-se observar que há excertos do art. 45 da Lei nº 8.212, de 1991, que não seriam substancialmente alcançados pela Decisão do Supremo Tribunal Federal".

Para o CONSEF, pagamento antecipado pelo sujeito passivo, extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento. Havendo pagamento **integral** do tributo devido, não havendo outro prazo previsto em lei para homologação, este será de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador, expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Para aplicação da referida norma legal, é necessário que sejam atendidos alguns requisitos, entre eles, que o tributo tenha sido apurado e **recolhido de acordo com lei**, ou seja, 1º) o pagamento **integral** do valor devido pelo sujeito passivo; 2º) que não exista lei que fixe outro prazo e; 3º) que não tenha ocorrido dolo, fraude ou simulação.

Segundo a jurisprudência consolidada do CONSEF, não se pode falar na aplicação da regra do § 4º do artigo 150 do CTN, quando, em ação fiscal, ficar comprovada a omissão de pagamentos do tributo estadual, ou seja, não havendo pagamento antecipado, na forma da lei de regência do tributo, não se pode falar em homologação, pois não se pode homologar um pagamento que não foi “corretamente” realizado pelo sujeito passivo.

A jurisprudência administrativa do CONSEF também afasta a aplicação do § 4º do artigo 150 do CTN, pois o Código Tributário do Estado da Bahia, Lei nº 3.956 de 11 de dezembro de 1981, aplicado aos contribuintes baianos, em seu artigo 107-B, fixou prazo para homologação, exercendo a faculdade prevista no próprio § 4º do artigo 150 do CTN. Assim, o prazo para homologação tácita do lançamento e extinção do crédito tributário, fixado no Código Tributário do Estado da Bahia, no § 5º do artigo 107-B, é de 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, desde que não seja comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação, pois, comprovada essa situação, o tributo poderá ser reclamado pelo sujeito ativo ou ente tributante, a qualquer época.

O prazo para contagem da decadência a ser observado, na jurisprudência do CONSEF, é o previsto no § 5º do artigo 107-B do Código Tributário do Estado da Bahia, combinado com o artigo 173, inciso I, do CTN, que estabelecem que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Tratando-se de fatos geradores ocorridos no exercício de 2007, o fisco, pela jurisprudência do CONSEF, teria até o dia 31/12/2012, para constituir o lançamento tributário. Como o Auto de Infração foi lavrado em 20/06/2012, com ciência ao contribuinte em 25/06/2012, via “AR”, não estaria configurada a decadência dos créditos tributários reclamados do período de mensais compreendidos no exercício de 2007.

Considerando a minha condição de integrante do órgão de julgamento do CONSEF, voto acompanhando a jurisprudência do tribunal administrativo da Bahia, para afastar a preliminar de DECADÊNCIA, porém considerando que os argumentos defensivos, no tocante exclusivamente à infração nº 2, guardam correspondência mais próxima com as mais recentes decisões da justiça brasileira, em especial o STF, conforme exposto acima.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 110391.0003/12-9, lavrado contra **PERENNE EQUIPAMENTOS E SISTEMAS DE ÁGUA S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$278.837,26**, acrescido da multa de 70% sobre R\$3.354,78 e 60% sobre R\$275.482,48, previstas no art. 42, III e II, “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais. Representa-se os autos à INFRAZ de origem, para renovar o procedimento a salvo do vício formal referente à infração 2.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala das Sessões do CONSE, 25 de abril de 2013.

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO – PRESIDENTE/RELATOR

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – JULGADOR

TOLSTOI SEARA NOLASCO – JULGADOR/VOTO EM SEPARADO