

PROCESSO	- A. I. N° 210319.3006/12-1
RECORRENTE	- CONTEFLEX DO NORDESTE LTDA.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0120-01/13
ORIGEM	- INFRAZ FEIRA DE SANTANA
INTERNET	- 17/02/2014

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0023-11/14

EMENTA: ICMS. 1. PROGRAMA DESENVOLVE. RECOLHIMENTO A MENOS. ERRO NA DETERMINAÇÃO DO VALOR DA PARCELA SUJEITA A DILAÇÃO DE PRAZO. O uso do benefício está vinculado ao produto objeto do projeto incentivado. Infração subsistente. 2. EXPORTAÇÃO. REMESSA COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO NA MODALIDADE EXPORTAÇÃO INDIRETA. OPERAÇÃO TRIBUTÁVEL DECLARADA COMO NÃO TRIBUTÁVEL. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. O contribuinte não estava credenciado para realizar saídas de mercadorias com o fim específico de exportação indireta. O Regulamento do ICMS – RICMS exige que o interessado requeira o credenciamento (RICMS, art. 582, § 2º), a fim de que possa realizar operações de exportações de mercadorias para o exterior sem incidência do imposto. Alegação defensiva de que realizou as exportações não restou comprovada. Infração subsistente. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Não acolhida a arguição de decadência. Vencido voto da relatora. Decisão por maioria. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os presentes de Recurso Voluntário, em razão da Decisão proferida pela 1ª JJF, constante no Acórdão nº 0120-01/13, que concluiu pela Procedência do Auto de Infração epigrafado, lavrado em 30/06/2012, em razão de 21 infrações, das quais o Recorrente se insurge contra as infrações 12 e 15:

INFRAÇÃO 12. Recolhimento a menor do ICMS em razão de uso indevido de incentivo fiscal - dilação de prazo para pagamento de ICMS - relativo às operações próprias, em desacordo com a legislação do DESENVOLVE, modificando as características essenciais da obrigação tributária principal, de modo a reduzir o montante do imposto devido, evitando, assim o seu pagamento. Período: agosto, setembro, novembro e dezembro de 2007, fevereiro a agosto, novembro e dezembro de 2008. Valor: R\$89.225,70. Multa: 100%;

INFRAÇÃO 15. Deixou de recolher o ICMS em razão de registro de operação tributada como não tributada, nas saídas de mercadorias equiparadas a exportação, com remetente sem regime especial para operar com exportação indireta, condição necessária ao reconhecimento da não incidência. Período: novembro e dezembro de 2007, abril, julho a novembro de 2008. Valor: R\$35.314,67. Multa de 60%;

Após análise dos argumentos delineados pelo Autuado e pelo fiscal Autuante, a 1ª JJF proferiu a Decisão unânime, transcrita abaixo (fls. 1.127/1.137):

Versa o Auto de Infração em lide sobre o cometimento de vinte e uma infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado, dentre as quais este reconheceu integralmente as infrações 01, 02, 03, 04, 05, 06, 07, 08, 09 10, 11, 13, 14, 16, 17, 18, 19, 20 e 21, inclusive efetuando o pagamento do valor do débito reconhecido, conforme comprovante acostado aos autos, portanto, inexistindo lide quanto a estas infrações. Impugnou integralmente as infrações 12 e 15.

De início, no que tange à arguição de nulidade do Auto de Infração por aplicação de multa ilegal e inconstitucional, observo que estas foram corretamente aplicadas no caso do presente lançamento de ofício, estando previstas no art. 42, da Lei 7.014/96. Quanto ao seu cancelamento requerido pelo autuado, por se tratar de multas por descumprimento de obrigação principal, a sua dispensa ou redução ao apelo da equidade, é de competência da Câmara Superior deste CONSEF.

Diante disso, não acolho a nulidade arguida, haja vista a inocorrência de quaisquer das hipóteses previstas no art. 18 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/99, capaz de inquinar de nulidade o lançamento de ofício em exame.

No respeitante à arguição defensiva de ocorrência da decadência do direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário referente a todas as operações ocorridas até o dia 22/07/2007, certamente não pode prosperar a pretensão defensiva, haja vista que as disposições do artigo 173, inciso I do CTN, que são as mesmas previstas no art. 107-A, inciso I do Código Tributário do Estado da Bahia (Lei nº.3.956/81) e no art. 965, inciso I, do RICMS/97, estabelecem que o direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado e não da ocorrência do fato gerador, conforme o artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional – CTN, invocado pelo impugnante.

Em verdade, a incidência da regra do art. 150, § 4º do CTN diz respeito às situações nas quais a lei do ente tributante não fixa prazo à homologação, o que não vem a ser a presente situação, haja vista que o impugnante deixou de recolher parcelas do imposto devido, e a Fiscalização, de forma acertada, efetuou o lançamento correspondente.

Desse modo, considerando que o lançamento de ofício ocorreu em 23/07/2012, não há que se falar em decadência do direito da Fazenda Pública estadual constituir o crédito tributário, conforme arguido pelo impugnante.

Vale consignar que esse tem sido o entendimento deste CONSEF em reiteradas decisões, a exemplo dos Acórdãos CJF 0102/12-05, 0113/12-05, 0192-11-05, CJF 0144-11/09.

Dianete do exposto, não acolho a arguição de decadência.

Quanto à solicitação do impugnante para que todas as intimações e notificações relativas ao feito sejam encaminhadas aos profissionais regularmente constituídos, ressalto que inexiste óbice para o atendimento do pleito e que o órgão competente da Secretaria da Fazenda possa enviar as intimações e demais comunicações concernentes ao andamento deste processo para o endereço indicado. No entanto, cumpre salientar que o não atendimento a essa solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, uma vez que as situações previstas para intimação ou ciência da tramitação dos processos ao contribuinte estão disciplinadas no art. 108 do RPAF/99.

No que tange a intempestividade da defesa aduzida pelo autuante, em razão de o autuado ter tomado ciência do Auto de Infração no dia 23/07/12 (fl. 1.024), sendo o marco inicial para a contagem do prazo para apresentação da defesa o dia 24/07/12, e o último dia previsto para a entrega da impugnação 22/08/12, contudo, a defesa foi protocolada no dia 23/08/12, sendo que, à fl. 1.090 dos autos, há aposição de carimbo do CONSEF constando que o recebimento da impugnação ocorreu em 23/08/12, conquanto tenham os advogados do contribuinte apresentado a defesa nos Correios do Estado de São Paulo (fl. 1.088), no dia 22/08/12, cumpre registrar que na sessão de julgamento essa matéria foi submetida à discussão e votação, tendo os julgadores desta Junta de Julgamento Fiscal, por unanimidade, decidido pela tempestividade da defesa, considerando que a entrega nos Correios ocorreu ainda dentro do prazo regulamentar.

No mérito, no que concerne à infração 12, verifico que a exigência diz respeito à utilização indevida de incentivo fiscal, no caso dilação de prazo para pagamento de ICMS relativo às operações próprias, em desacordo com a legislação do Programa DESENVOLVE, modificando as características essenciais da obrigação tributária principal, de modo a reduzir o montante do imposto devido, evitando, assim o seu pagamento.

Conforme consta nos autos o contribuinte é beneficiário do Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE, nos termos da Resolução Nº 15/2004 (fls. 39/40), tendo direito ao diferimento do lançamento e do pagamento do ICMS na importação do ativo fixo, bem como a dilação do prazo para pagamento do ICMS referente à parcela incentivada.

Ocorre que, para apuração do saldo devedor mensal do ICMS a recolher passível de incentivo pelo Programa DESENVOLVE, o contribuinte deverá efetuar ajustes sobre o saldo devedor do ICMS encontrado no final de cada período de apuração, expurgando os valores referentes às operações e prestações não vinculadas aos investimentos constantes do projeto aprovado pelo Conselho Deliberativo do Programa. Dentre tais valores se classificam os débitos fiscais relativos a operações com bens de ativo imobilizado e materiais para uso ou consumo.

Conforme corretamente apontado pelo autuante e consta nos autos, se verifica à fl. 503, no livro Registro de Saídas que foi registrada a venda de ativo fixo no valor de R\$489.405,40, através da Nota Fiscal nº 2393, com

data de emissão de 14/09/07, tendo como natureza da operação venda de bem do ativo, CFOP 6551, com destaque do imposto.

É certo que o valor do imposto destacado na forma acima referida independentemente de sua natureza, se desincorporação, “lease back” ou outra qualquer, jamais poderia compor o saldo devedor do ICMS na apuração da parcela incentivada, mas sim expurgada conforme mencionado acima.

Noto que o impugnante apresentou o seu inconformismo exclusivamente quanto aos valores referentes aos bens do ativo fixo, cuja análise foi feita acima, silenciando quanto aos demais valores expurgados pela Fiscalização.

Cabe-me registrar quanto à alegação defensiva de que não foi respeitado o Princípio da Tipicidade cerrada, que inexistiu tal desrespeito, haja vista que, além de a descrição da infração ser clara, o seu enquadramento foi feito corretamente pela Fiscalização, pois fundamentado no Regulamento do Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia. – DESENVOLVE, aprovado pelo Decreto nº 8.205/2002, instituído pela Lei nº 7.980/01.

Diante disso, esta infração é integralmente subsistente.

No que diz respeito à infração 15, observo que o autuado não estava credenciado para realizar as exportações objeto da autuação.

O § 2º do art. 582 do RICMS/97/BA estabelece que, para remessas de mercadorias para o exterior através de empresa comercial exportadora, inclusive “trading”, ou de outro estabelecimento da mesma empresa, o remetente solicitará credenciamento ao titular da inspetoria fazendária do seu domicílio fiscal, identificando os destinatários e declarando que as mercadorias não sofrerão no estabelecimento exportador nenhum processo de beneficiamento ou industrialização, salvo reacondicionamento para embarque..

Já o art. 591, do mesmo RICMS/97/BA, determina que o estabelecimento remetente, além das penas cabíveis em caso de ação fiscal, ficará obrigado ao recolhimento do imposto dispensado sob condição resolutória de exportação, atualizado monetariamente, com os acréscimos moratórios cabíveis, a contar das saídas previstas no art. 582, no caso de não se efetivar a exportação (Conv. ICMS 113/96).

Portanto, em conformidade com os dispositivos regulamentares acima reportados, cabe ao remetente além de estar credenciado, comprovar a efetivação das exportações, sob pena de ficar obrigado ao pagamento do imposto dispensado em face à exportação, além das demais penalidades.

No caso deste item da autuação, verifico da análise das cópias das notas fiscais acostadas aos autos, que as saídas ocorreram amparadas pela não incidência do ICMS, por se referirem a operações de exportação.

A argumentação defensiva de que a imunidade é patente e qualquer exigência acessória deve ser desconsiderada ou, quando muito, gerar uma penalidade, certamente poderia prosperar se, efetivamente, restasse comprovada a exportação, considerando a natureza acessória do credenciamento.

Entretanto, conforme já consignado acima, as operações realizadas pelo autuado não tiveram a sua destinação para o exterior devidamente comprovadas, o que torna exigível o ICMS conforme este item da autuação.

Diante disso, esta infração é integralmente subsistente.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Inconformado com a Decisão proferida em primeira instância, interpõe o Autuado Recurso Voluntário, com o propósito de modificar a Decisão recorrida.

Com supedâneo no art. 150, §4º do CTN argui prejudicial de decadência do período até 22/07/2007, tendo em vista que só fora intimado da lavratura do presente Auto de Infração no dia 23/07/2012.

Transcreve o art. 155, X, “a” da CF, bem como o art. 6º, II do RICMS/97 para alegar que quando as mercadorias forem exportadas ou, remetidas a empresas que visarão à exportação, nenhum ICMS será devido, por expressa determinação constitucional.

Entende que a infração 15 se subsume integralmente às normas acima mencionadas, pois as operações foram, todas elas, remetidas para exportação, consoante extratos de declaração de despacho constantes dos autos e que todas as operações tratadas estão demonstradas e comprovadas nos seus livros fiscais, que só poderiam ser desprezados mediante prova concreta da não ocorrência das operações.

Questiona a alegação da fiscalização de que o remetente não teria solicitado e obtido o credenciamento ao titular da inspetoria fazendária, haja vista que a imunidade é patente e qualquer exigência acessória deve ser desconsiderada ou gerar uma penalidade, mas nunca a exigência do ICMS.

Assevera que somente a obrigação acessória relativa ao credenciamento poderia ensejar autuação, mas jamais poderia ter sido exigido o tributo, porque se trata de operação imune.

Ressalta que a ausência de credenciamento não altera a natureza da operação e, por consequência, a imunidade prevista no art. 155, X, “a” da Carta Maior, repisada pelo artigo 6º, II, do RICMS.

Requer o cancelamento da infração 12 uma vez que não houve a saída dos bens do ativo, pois foi realizada mera operação chamada de *lease back*.

Explica que o *lease back* é uma operação de refinanciamento com uma instituição financeira, que arrenda o bem ao próprio vendedor, permitindo assim liberação de Recursos para outros investimentos.

Desta forma informa que em nenhum momento os bens do ativo saíram do seu estabelecimento, pois firmou-se apenas um refinanciamento contratual, com o intuito de gerar Recursos financeiros.

Ressalta que a alegação de que utilizou indevidamente o incentivo fiscal é desconsiderar as operações contratuais realizadas, bem como a racionalidade do próprio incentivo concedido.

Elucida que a finalidade do programa DESENVOLVE é incentivar a aquisição de bens para fomentar e desenvolver a produção e que a tributação no momento da venda dos bens do ativo, ocorre no intuito de evitar a comercialização dos bens importados sem tributação.

Neste contexto diz que não houve a comercialização dos bens do ativo, pois foi simplesmente realizado um refinanciamento para gerar Recursos financeiros ao Recorrente, estando os bens do ativo permanecem no estabelecimento em plena utilização, em respeito ao Decreto 8.205/02.

Repete que após o término do contrato de *lease back* os bens retornaram ao ativo da empresa, demonstrando que a finalidade do Decreto foi atendida.

Alternativamente requer que caso seja mantida a exigência, deve ser considerado o crédito, uma vez que houve o pagamento do ICMS no momento da entrada.

Ato contínuo argui que o Princípio da Tipicidade Cerrada foi violado, haja vista que a autuação está enquadrada no artigo 1º do Decreto nº 8.205/02, sendo evidente, que o Fisco não encontrou dispositivos legais e suficientes para considerar indevida a operação realizada.

Por fim, alega que a multa aplicada ofende o princípio da proporcionalidade, além de ser ilegal e inconstitucional, o que gera nulidade do processo administrativo.

A PGE/PROFIS, no Parecer exarado às fls. 1.170/1.175, da lavra da Dra. Ângeli Maria Guimarães Feitosa, opinou pelo Improvimento do Recurso Voluntário, por considerar ausentes os argumentos jurídicos capazes de provocar a revisão do acórdão recorrido.

Observa que as arguições de inconstitucionalidade devem ser rechaçadas, em especial as relativas às multas aplicadas, nos termos do art. 167, I do RPAF.

Quanto à prejudicial de decadência, observa que no caso em comento o prazo para contagem da decadência deve ser a prevista no art. 173, I do CTN, qual seja, cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado, razão pela qual o marco final para constituição do crédito tributário se extinguiria no dia 31/12/2012, não havendo o que se falar em decadência.

Ressalta que a regra do §4º do art. 150 do CTN somente se aplica aos casos em que não exista lei regulando o marco homologatório, sendo que o art. 107-B do COTEB prevê o prazo inicial para contagem da decadência do crédito tributário nos tributos lançados por homologação, o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador.

Quanto a infração 12 entende que concretizada vendas, devidamente lançadas em livros fiscais, não importa a que título foram realizadas, estará configurado o fato gerador do ICMS – circulação de mercadoria.

Ademais, diz que tratando-se de desincorporação de bens do ativo fixo, não inseridas dentro do projeto da empresa abarcado pelo DESENVOLVE, segundo aprovação do Conselho Deliberativo, não podem compor a base de cálculo do ICMS beneficiado pelo programa.

Verifica que o Recorrente inseriu as referidas operações no cálculo do ICMS/DESENVOLVE, resultado na autuação pelo recolhimento a menor do tributo, em consonância com a legislação regente da matéria.

No que tange a infração 15 ressalta que os documentos carreados aos autos não são eficazes para comprovar a concretização das exportações alegadas, pelo que transcreve o art. 143 do RPAF.

VOTO VENCIDO (Preliminar de decadência)

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 0120-01/13, prolatado pela 1ª JJF, que julgou Procedente o Auto de Infração epigrafado, em razão de vinte e uma irregularidades, das quais o recorrente se insurge apenas contra as infrações 12 e 15.

Inicialmente faço a análise da prejudicial de decadência.

O auto foi lavrado em 30/12/2009, para reclamar créditos tributários de 2004 a 2009, todavia o contribuinte só foi regularmente intimado em 06/01/2010.

O instituto da decadência visa regular a perda de um direito devido ao decurso do tempo. Na verdade, podemos dizer que seu objetivo precípua é a manutenção da segurança jurídica, na medida em que impõe ao credor um prazo para que ele exerça o seu direito, determinando que o seu direito não é eterno e não pode se sobrepor ao do devedor que ficaria constantemente ameaçado com, no caso do direito tributário, uma possível e indefinida constituição do crédito.

Toda a problemática no campo do direito tributário ocorre por conta das disposições contidas no parágrafo 4º, do art. 150, e o inciso I, do art. 173, do CTN, *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”.

Por mais que ainda haja alguma divergência sobre o tema o não se pode negar é que a competência para definir prazos decadenciais já está pacificada. Está expresso na Constituição Federal de 1988 que somente lei complementar pode disciplinar sobre prescrição e decadência em direito tributário, conforme se depreende do seu art. 146, III, “b”:

“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 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).

Ademais, a Súmula Vinculante nº 08, através da qual cristalizou-se o entendimento de que são inconstitucionais os arts. 5º, do Decreto-Lei nº 1.569/77, e 45 e 46, da Lei nº 8.212/91, utilizando-se justamente o fundamento de que a prescrição e a decadência são matérias reservadas a Lei Complementar de âmbito nacional, conforme se observa da ementa 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 PROVİDO. 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 PROVİDO. 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.

Ainda sobre o tema, como dito acima, o CTN trouxe duas regras no que concerne ao termo *a quo* do prazo decadencial – o art. 173, I e o §4º do art. 150 – competindo ao intérprete decidir quando ocorrerá o lançamento por homologação (no momento da ocorrência do fato gerador) e quando ocorrerá o lançamento de ofício (dilatando o termo *a quo* para o primeiro dia útil do exercício seguinte).

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, como entendeu a Junta de Julgamento Fiscal, até mesmo por ser discutível o chamado “**lançamento por homologação**”, vez que não se enquadra no conceito de atividade “**administrativa plenamente vinculada**” a que faz referência o art. 3º, do CTN.

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

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

Na análise do caso em tela, observo que o crédito tributário constituído através da infração 12, refere-se ao recolhimento a menor do ICMS, por onde emprego o prazo do art. 150, §4º, do CTN.

O Auto de Infração foi lavrado em 30/06/2012, para reclamar créditos tributários de janeiro de 2007 a dezembro de 2008, todavia o contribuinte só foi regularmente intimado em 23/07/2012.

O crédito tributário só é constituído com o lançamento eficaz, para o qual é imprescindível a regular notificação do contribuinte para o oferecimento de defesa. A pura e simples lavratura do Auto de Infração não tem o condão de constituir o crédito tributário. Tão somente após a regular notificação do sujeito passivo é que o lançamento tributário se perfaz. Neste sentido, a jurisprudência pacífica do STJ:

AGRADO REGIMENTAL TRIBUTÁRIO. NOTIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CONDIÇÃO DE PROCEDIBILIDADE E EXIGIBILIDADE. CONTRIBUIÇÃO SINDICAL RURAL. PUBLICAÇÃO DE EDITAIS. EFICÁCIA DO ATO. PRINCÍPIOS DA PUBLICIDADE E DA NÃO-SURPRESA FISCAL.

1. A notificação do lançamento do crédito tributário constitui condição de eficácia do ato administrativo tributário, mercê de figurar como pressuposto de procedibilidade de sua exigibilidade.

2. Hipótese em que a controvérsia a ser dirimida nos presentes autos cinge-se aos seguintes tópicos: (a) se a ausência de notificação do lançamento do crédito tributário o torna inexistente e, portanto, restaria configurada a impossibilidade jurídica do pedido; (b) se há a necessidade de publicação de editais em jornais de circulação local, bem como a publicação de editais para notificação do vencimento da contribuição sindical rural; e (c) sendo publicado o edital no Diário Oficial torna-se desnecessária sua publicação em jornal local de maior circulação.

3. "A notificação ao sujeito passivo é condição para que o lançamento tenha eficácia. Trata-se de providência que aperfeiçoa o lançamento, demarcando, pois, a constituição do crédito que, assim, passa a ser exigível do contribuinte - que é instado a pagar e, se não o fizer nem apresentar impugnação, poderá sujeitar-se à execução compulsória através de Execução Fiscal - e oponível a ele - que não mais terá direito a certidão negativa de débitos em sentido estrito.

A notificação está para o lançamento como a publicação está para a Lei, sendo que para esta o Mi. Ilmar Galvão, no RE 222.241/CE, ressalta que: 'Com a publicação fixa-se a existência para a lei e identifica-se a sua vigência...' (...)" (Leandro Paulsen, in "Direito Tributário - Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência", Livraria do Advogado, Porto Alegre, 2006, p. 1076).

4. A notificação constitui-se ato administrativo de intercâmbio procedimental que imprime eficácia a outro ato administrativo - o lançamento - no sentido de dar ciência ao sujeito passivo da formalização do crédito tributário e dos termos de sua exigibilidade, consoante a lição de Paulo de Barros Carvalho, in "Curso de Direito Tributário", Saraiva, 1998, p. 274.

5. Consecutariamente, a sua falta implica em ausência de pressuposto válido e regular de constituição e desenvolvimento do processo.

[...]

(AgRg no REsp 950.156/PR, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 02.10.2007, DJ 29.10.2007 p. 195)

TRIBUTÁRIO. DECLARAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES DE TRIBUTOS FEDERAIS - DCTF. COMPENSAÇÃO. AUSÊNCIA DE PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CRÉDITO NÃO CONSTITUÍDO DEVIDAMENTE. CERTIDÃO DE REGULARIDADE FISCAL.

1. É pacífico na jurisprudência desta Corte que a declaração do tributo por meio de DCTF, ou documento equivalente, dispensa o Fisco de proceder à constituição formal do crédito tributário.

2. Não obstante, tendo o contribuinte declarado o tributo via DCTF e realizado a compensação nesse mesmo documento, também é pacífico que o Fisco não pode simplesmente desconsiderar o procedimento adotado pelo contribuinte e, sem qualquer notificação de indeferimento da compensação, proceder à inscrição do débito em dívida ativa com posterior ajuizamento da execução fiscal.

3. Inexiste crédito tributário devidamente constituído enquanto não finalizado o necessário procedimento administrativo que possibilite ao contribuinte exercer a mais ampla defesa, sendo vedado ao Fisco recusar o fornecimento de certidão de regularidade fiscal se outros créditos não existirem.

4. Recurso especial não provido.

(REsp 999.020/PR, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 13.05.2008, DJ 21.05.2008 p. 1)

Note-se que, sem a notificação ao sujeito passivo, o ato administrativo de lançamento tributário não se perfaz. Neste sentido, o voto do Ministro Luiz Fux, ao analisar o Recurso Especial nº 748.953:

"Isto porque a notificação assume a função relevantíssima de levar ao conhecimento do contribuinte o lançamento que lhe respeita. Por isso que, ausente a regular notificação do lançamento, este não se perfaz, não gerando direitos ao Fisco. A notificação é requisito de perfeição do lançamento, o qual deve, portanto, considera-se um ato receptício, na lição de Ruy Barbosa Nogueira.

Paulo de Barros Carvalho, discorrendo sobre a imprescindibilidade da regular notificação do lançamento tributário, assevera que: "O lançamento pode ser válido, porém ineficaz, em virtude de notificação inexistente, nula ou anulada. (...) Se o lançamento existir e for válido, não irradiará qualquer efeito jurídico, enquanto não comunicado ao sujeito passivo, por intermédio do ato de notificação. Mesmo existente e válido, o lançamento pode ficar prejudicado em sua eficácia, pela demonstração de vício capital (nulidade absoluta) ou accidental (nulidade relativa) do ato de notificação." (apud Alberto Xavier, ob. cit.).

Desta forma, revela-se a ineficácia do lançamento, com a consequente nulidade da Execução Fiscal nele fundada, verificada a ausência de notificação do contribuinte, cujo direito à ampla defesa no processo administrativo é assegurado constitucionalmente."

Não há dúvidas que a fluência do prazo decadencial se interrompe somente após a regular intimação do sujeito passivo, razão pela qual, os créditos lançados no período de janeiro a junho de 2007, da infração 12, foram fulminados pela decadência, restando extinto, consoante determina o inciso V do art. 156 do CTN.

Vencida quanto a decadência, passo a análise dos demais argumentos trazidos no Recurso Voluntário.

Ainda em sede de preliminar, entendo que todos os requisitos previstos nos artigos 18 e 39 do RPAF/99 foram observados. Compulsando os autos, verifico que as imputações foram claras, a base de cálculo das mesmas foram demonstradas através de demonstrativos que compõe as infrações e foram respeitados os princípios do contraditório, ampla defesa, e o devido processo legal administrativo.

Rejeito a argumentação de que o Auto de Infração contraria o princípio da tipicidade cerrada, tendo em vista que as infrações imputadas têm previsão expressa no RICMS/97 e na legislação do DESENVOLVE. Ademais, especificadamente nessa questão, o art. 19 do RPAF/99, é expresso ao determinar que: *"A indicação de dispositivo regulamentar equivale a menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal."*

Assim, não há que se falar em qualquer vício de inquise de nulidade o presente lançamento tributário.

Passo a análise do mérito na ordem das infrações em que foram apresentadas.

O procedimento a ser adotado no caso de saídas de mercadorias com o fim específico de exportação está descrito no §2º do art. 582 do RICMS, *in verbis*:

§2º Para remessas de mercadorias para o exterior através de empresa comercial exportadora, inclusive “trading”, ou de outro estabelecimento da mesma empresa, o remetente solicitará credenciamento ao titular da inspetoria fazendária do seu domicílio fiscal, identificando os destinatários e declarando que as mercadorias não sofrerão no estabelecimento exportador nenhum processo de beneficiamento ou industrialização, salvo reacondicionamento para embarque.

Assim, o primeiro ponto que deve ser observado é que não foram atendidas as exigências da norma que permite que as operações de saídas tenham o amparo da não incidência do ICMS.

Neste aspecto, cumpre ressaltar que não se trata de um mero descumprimento de obrigação acessória, como o Recorrente quer levar a crer.

Isso porque não restou comprovado nos autos que, ainda que o procedimento não tenha sido cumprido, as mercadorias efetivamente foram destinadas a exportação, por isso, comprehendo tal alegação apenas como negativa do cometimento da infração, o que não o desonera de provar a presunção fiscal, situação prevista pelo art. 143 do RPAF/99.

Peço vênia para transcrever um trecho da informação fiscal que, após a devida análise, entendo ser suficiente para elucidar a questão:

Um prévio exame destes documentos (fls. 1.047/1.087), indica de imediato que todos extratos anexados à defesa estão todos relacionados ao seu cliente MV Quartzo Ltda, CNPJ 05.602.477/0001-60. Não há, portanto, outros documentos que estão vinculados com as demais saídas de produtos para os outros clientes listados no Relatório Exportação Indireta Sem Credenciamento 2007/2008 (fls. 126) e constantes das notas fiscais nºs 2721, 2752, 2783, 2903, 3506, 4920 e 4951, anexadas ao Auto de Infração (fls.: 446, 447, 449, 450, 452, 464 e 465). Compilando esses documentos apresentados, construímos a planilha Anexo I, Relatório Extrato de Declaração de Despacho Pela Empresa MV Quarto Ltda., juntado a esta informação fiscal; visualizamos que existiram 640 embalagens, constantes do Extrato de Declaração de Despacho que tiveram como limite de data de validade de embarque o dia 08/04/08. Elaborada a tabela das saídas com não incidência, nota-se, conforme Anexo II, Saídas Realizadas Para A Empresa MV Quartzo Ltda, também anexada à informação fiscal, que a primeira saída, no período 2007/2008, ocorreu no dia 10/04/08. Daí podemos concluir que aqueles documentos não estão relacionados com as saídas que se efetivaram a partir desta data, considerando que ela é posterior a data limite de exportação (08/04/08). Outro dado a ser objeto de análise no Anexo II, é a ocorrência de saídas de 820 sacos (BIG BAG) entre os dias 19/09/08 a 22/10/08. Se verificarmos os extratos de declaração de despacho, chegaremos a conclusão de que a última data limite de validade de embarque foi fixada em 14/09/08, desse modo, aquelas saídas (820 sacos), também não guardam relação com esses documentos.

Assim, tendo em vista que as argüições do Recorrente não foram suficientes para elidir a infração, julgo correta a Decisão de piso que manteve o lançamento.

No que tange a infração 12, a alegação de que não houve a saída dos bens do ativo, pois foi realizada mera operação chamada de *lease back*, não merece prosperar.

Neste caso, restou comprovada que foi registrada no livro de saída, a venda de ativo fixo, através da Nota Fiscal nº 2393, no valor de R\$489.405,40, com destaque na nota, tendo como natureza da operação o CFOP nº 6551 – venda de bem do ativo.

No momento da apuração mensal do ICMS ao excluir as operações que não estavam vinculadas ao benefício do DESENVOLVE, o recorrente considerou como operação própria a venda realizado do ativo, se apropriando indevidamente do benefício da dilação e consequentemente em violação as normas previstas no Decreto nº 8.205/02.

Não pode ser acolhida a tese de que seja considerado o crédito, uma vez que não houve o pagamento do ICMS no momento da entrada, haja vista que no momento da habilitação no Programa DESENVOLVE, o recorrente obteve o deferimento do lançamento e do pagamento do ICMS na importação do ativo fixo, benefício este utilizado na importação em tela.

Ora, se não houve recolhimento do ICMS sobre a importação do ativo, não há o que se falar em crédito de ICMS, razão pela qual indefiro o pleito de compensação de crédito.

Por fim, ressalto que as multas são legalmente prevista para as infrações apuradas, com disposição expressa no artigo 42, da Lei nº 7.014/96, bem como deixo de apreciar pedido de constitucionalidade, por falecer a este Colegiado competência para tanto, consoante disposto no art. 167, I do RPAF.

Ante ao exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário apresentado.

VOTO VENCEDOR (Preliminar de decadência)

Data maxima venia, divirjo do entendimento esposado pela digna Conselheira Relatora, porquanto considero não ter ocorrido a alegada decadência, e também visualizo que não merece provimento o Recurso Voluntário interposto.

Assim, em relação à alegação recursal relativa à pretendida ocorrência de decadência do direito de constituição do crédito tributário pela Fazenda Estadual da Bahia, quanto ao exercício de 2007, observo que os artigos 150, §4º e 173, ambos do CTN, estabelecem:

CTN:

Art. 150. 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 administrativo, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado expressamente a homologa.

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

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;

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

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, 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 artigo 107-B da Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia), que incorporou o artigo 150 do CTN, no seu parágrafo 5º dispõe:

Art. 107-B.

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

Assim, a legislação tributária do Estado da Bahia fixa prazo à homologação do lançamento, não podendo ser argüida a determinação do artigo 150, §4º, do CTN, que se aplica quando a lei do ente tributante não fixar prazo à homologação. Os créditos constituídos, em relação aos quais o contribuinte alega se ter operado a decadência, foram relativos ao exercício de 2007, e só seriam desconstituídos, em relação a este exercício, se o lançamento tributário ocorresse a partir do dia 01/01/2013.

Assim, por este aspecto comungo do entendimento seguidamente esposado pela PGE/PROFIS no sentido de que não ocorreu a alegada decadência, tendo em vista que o lançamento de ofício foi realizado em 30/06/2012.

Outro aspecto levantado diz respeito à caracterização do lançamento em si, posto que na análise da presente lide foi suscitado que o lançamento realizado pela autoridade fiscal só se encontraria definitivamente realizado com a científicação ao sujeito passivo acerca da lavratura do Auto de Infração, nessa linha de raciocínio expondo que só após tal científicação ao sujeito passivo é que

o lançamento de ofício teria eficácia no sentido de evitar que ocorresse a decadência relativa ao direito de constituição do crédito tributário.

Contudo, entendo equivocado tal entendimento.

Na realidade, o lançamento de ofício, na situação em foco com a lavratura de Auto de Infração, é ato do Poder público, que figura como sujeito ativo da relação tributária.

Por conseguinte, tendo o Estado o poder-dever de agir, e neste sentido o poder-dever de constituir o crédito tributário, o lançamento do crédito tributário é apenas um ato administrativo vinculado.

A eficácia de tal ato administrativo, relativamente à cientificação ao sujeito passivo, diz respeito a contagem de prazo para impugnação pelo contribuinte, e prazo para pagamento integral, ou parcial, do débito lançado pela autoridade fiscal. Por exemplo, se um Auto de Infração é lavrado, e o sujeito passivo não é do mesmo regularmente cientificado, tal lançamento não poderá ter eficácia quanto à cobrança administrativa, e/ou judicial, do débito lançado.

Mas a data da realização do lançamento de ofício, ato da administração pública, tem eficácia relativamente à interrupção da contagem para efeito de caracterização de decadência do direito de lançamento, independentemente da cientificação ao contribuinte, que é outro, e necessariamente posterior, ato administrativo.

O contribuinte pode, e deve, declarar o imposto que calculou devido ao Estado mas este, na condição de sujeito ativo da relação jurídica, é aquele que tem o poder de analisar e homologar o auto-lançamento de débito tributário previamente realizado pelo contribuinte e, mesmo quando não tenha sido esse auto-lançamento realizado, proceder ao lançamento de ofício. Assim define o CTN em seu artigo 142:

CTN:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.
(destaques nossos)

Portanto, a data de lavratura do Auto de Infração é a data válida para efeito de impedir que se opere a decadência do direito de lançar o crédito tributário, e não a data de cientificação ao contribuinte, pelo que não acolho a arguição recursal neste sentido.

Quanto ao questionamento acerca da aplicabilidade, na lide em foco, do teor da Súmula Vinculante nº 08 do STF, aprovada na sessão plenária de 12/06/2008, e publicada no DOE de 20/06/2008, permito-me transcrever, por com o mesmo concordar integralmente, o voto da preclara Conselheira Sandra Urânia Silva Andrade, proferido no Acórdão CJF nº 0130-11/11 deste CONSEF, e que de maneira precisa trata a questão:

Acórdão CJF nº 0130-11/11:

“VOTO

Inicialmente, no que toca à preliminar de mérito de ocorrência de decadência quanto aos períodos anteriores a julho de 2004, 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 transcrito, in verbis:

(...)

Registre-se que, embora o recorrente não tenha feito menção à Súmula Vinculante nº 08 do STF - aprovada na sessão plenária de 12/06/2008, e publicada no DOE de 20/06/2008 – registro feito apenas pela PGE/PROFIS em seu opinativo, 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.”

No entanto, 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 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.”

Pelo exposto, voto no sentido da não ocorrência da decadência em relação a todo o período objeto do lançamento fiscal, neste incluído o exercício de 2007 e, assim, também voto no sentido do IMPROVIMENTO do Recurso Voluntário interposto.

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 qualidade do presidente e, por unanimidade quanto ao mérito, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração nº 210319.3006/12-1, lavrado contra CONTEFLEX DO NORDESTE LTDA., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de R\$422.652,71, acrescido das multas de 60% sobre R\$324.363,12, 100% sobre R\$89.980,51 e 150% sobre R\$8.309,08, previstas nos incisos II, alíneas “a”, “e” e “f”, IV, “j” e V, “a”, do art. 42, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, alem das multas por descumprimento de obrigação acessória no valor total R\$2.653,50, previstas nos incisos IX, XX, XIII-A, “j”, do mesmo diploma legal, com os acréscimos moratórios, conforme disciplina da Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os valores efetivamente pagos, inclusive, o acompanhamento do parcelamento, conforme fls. 1117/1125.

VOTO VENCEDOR (Preliminar de decadência) – Conselheiros(as): Osmira Freire de Carvalho Ribeiro da Silva, Paulo Danilo Reis Lopes e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE (Preliminar de decadência) – Conselheiros(as): Raisa Catarina Oliveira Alves Fernandes, Daniel Ribeiro Silva e Edmundo José Bustani Neto.

Sala das Sessões do CONSEF, 21 de janeiro de 2014.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

RAISA CATARINA OLIVEIRA ALVES FERNANFES – RELATORA/VOTO VENCIDO
(Preliminar de decadência)

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – VOTO VENCEDOR
(Preliminar de decadência)

MARIA OLÍVIA TEIXEIRA DE ALMEIDA – REPR. DA PGE/PROFIS