

PROCESSO - A.I. Nº 206840.0500/02-7  
RECORRENTE - LANCHONETE FRIO GOSTOSO LTDA.  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0099-02/03  
ORIGEM - INFRAZ BONOCÔ  
INTERNET - 30.06.03

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF Nº 0320-11/03**

**EMENTA: ICMS.** 1. IMPOSTO LANÇADO E RECOLHIDO A MENOS. Diferença constatada no cotejo entre o valor do imposto recolhido e o escriturado no livro Registro de Apuração do ICMS. Infração caracterizada. 2. IMPOSTO LANÇADO E NÃO RECOLHIDO. Infração comprovada. Preliminar de nulidade rejeitada. Razões recursais insuficientes para modificar o julgamento de 1ª Instância. Mantida a Decisão Recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo, em face da Decisão proferida no Acórdão nº 0099-02/03, da 1ª Instância (2ª Junta de Julgamento Fiscal), em que considerou Procedente o Auto de Infração.

O lançamento de ofício apurou imposto no valor de R\$8.764,37, decorrente da constatação de recolhimento efetuado a menos, apurado no confronto entre o valor recolhido e o escriturado no livro RAICMS, nos meses de março, abril e maio de 1997, no valor de R\$1.031,67, e falta de recolhimento do ICMS nos prazos regulamentares correspondente às operações escrituradas nos livros fiscais próprios (RS e RAICMS), nos meses de julho, agosto, setembro e outubro de 1997, no valor de R\$7.732,70.

Na Decisão recorrida proferida na 1ª Instância (2ª JJF), o relator rejeitou a preliminar de decadência suscitada pelo sujeito passivo, quanto à exigência fiscal do exercício de 1997, sob o fundamento do art. 965 inciso I do RICMS/97, que reproduz o contido no art. 173, inciso I do CTN, que na data da lavratura do Auto de Infração, em 23/12/02, não havia ocorrido a alegada decadência.

No mérito, considerou que o regulamento vigente prevê que no regime normal de apuração no último dia do mês, apura-se o imposto relativo às operações realizadas e o autuado não contestou os valores apontados na peça acusatória.

Concluiu que o contribuinte não juntou na defesa, provas de que já teria efetuado o pagamento do imposto, como determina o art. 123 do RPAF/99, e a simples negativa do cometimento da infração não desonerava o autuado de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal, consoante o disposto no art. 143 do mesmo Regulamento. Entendeu que as infrações estavam caracterizadas e julgou Procedente o Auto de Infração.

O sujeito passivo cientificado do julgamento proferido na 2ª JJF, interpôs Recurso Voluntário, às fls. 69 a 88 dos autos, aduzindo as seguintes razões:

1. que no mérito a Junta de Julgamento Fiscal não apreciou o pedido formulado pelo autuado, para verificar nos dados de arrecadação da SEFAZ os recolhimentos efetuados,

relativos aos valores que estavam sendo exigidos. Diz ainda que foi simplesmente ignorada a sua alegação de que havia perdido os comprovantes de recolhimento, por isso era necessária a verificação solicitada.

2. que o entendimento da Junta prolatora da Decisão quanto à decadência afronta os princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório, bem como as normas do CTN e a Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ), e até mesmo do Conselho de Fazenda do Estado da Bahia (CONSEF), e dessa forma deve ser reapreciado o mérito.
3. alega que o imposto exigido referente ao período de 31/03/97 a 31/10/97, estaria alcançado pela decadência, por que o lançamento só se aperfeiçoou com a ciência do contribuinte em 07/01/03, e sendo o ICMS um imposto por homologação, o prazo decadencial estaria regulado pelo § 4º do art. 150 do CTN, que fixa em cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, e expirado esse prazo, o lançamento considera-se homologado, a menos que se verifique a ocorrência dos vícios de dolo, fraude ou simulação.
4. cita obra doutrinária e assevera que a jurisprudência do Conselho de Contribuintes, no âmbito dos impostos federais, reconhece o termo inicial para a contagem dos prazos, como o da ocorrência do fato gerador, na hipótese dos impostos por homologação, citando Decisão.
5. alega que os fatos geradores ocorridos em 1997, foram decaíndo ao longo do exercício de 2002, e que teria havido inércia da fiscalização em lavrar o Auto de Infração em 23/12/02, quando o direito de lançar o crédito já teria sido atingido pela decadência, e que a ciência do contribuinte só ocorreu em 07.01.03.
6. discorre sobre o lançamento, o princípio da ampla defesa, e reitera o argumento de que a validade do lançamento só se perfaz com a ciência do contribuinte, citando o art. 173 e seu parágrafo único, e o art. 145 do CTN. Acrescenta que o art. 39 inciso X do RPAF/99, e o art. 109 do mesmo regulamento, determinam para a validade do Auto de Infração, a ciência do contribuinte.
7. discorre sobre o entendimento de doutrinadores em obras editadas relativo à questão em exame citando doutrina de escol, que elevam a ciência ou notificação do sujeito passivo acerca do lançamento como condição essencial para a eficácia do lançamento. Cita ainda Jurisprudência do STJ.
8. Afirma que o próprio Conselho de Fazenda reiteradamente vem decidindo neste sentido citando Acórdão nº 1247/00 da 3ª JJF e informa que a PROFAZ exarou o Parecer nº 343/00 com o entendimento de que a notificação é essencial, e deve ocorrer dentro do prazo quinquenal previsto no art. 173 do CTN sob pena de decadência do direito da Fazenda constituir o crédito tributário.
9. alega que a fiscalização não apontou o dia e a hora em que ocorreu a recusa do contribuinte em assinar o Auto de Infração, e que a fiscalização na tentativa de se eximir da sua desídia, apôs no mesmo que teria havido a recusa do autuado.

Conclui que a fé pública que detém a autoridade autuante, não pode ser utilizada para alterar o aspecto temporal dos atos praticados contra as provas existentes no Auto de Infração, e assevera ainda que não tivesse sido fulminado pela decadência, o débito estaria extinto pelo pagamento, de acordo com o art. 156 inciso I do CTN, mesmo não possuindo os comprovantes de pagamento em virtude de extravio ou perda. Requer ao final, que seja reformada a Decisão da 1ª Instância, com a decretação da nulidade ou improcedência do Auto de Infração.

A PROFAZ exarou às fls. 92 e 93 dos autos, Parecer opinativo onde discorre sobre as infrações imputadas ao sujeito passivo e do Julgamento recorrido, entendendo que os argumentos apresentados nas razões do Recurso foram os mesmos argüidos na defesa, o que lhe levava a concordar integralmente com a Decisão de 1<sup>a</sup> Instância. Considerou desnecessária realização de diligência, bem como modificação do julgado. Concluiu que restou evidenciado caráter procrastinatório do Recurso Voluntário, e que as razões oferecidas pelo recorrente eram inaptas para provocar reforma no julgamento. Opinou pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

## VOTO

Inicialmente examinando o processo, verifico a regularidade na formação do mesmo, com a juntada do demonstrativo à fl. 9, como determinam os arts. 39, IV e art. 41 inciso II do RPAF/99, bem como a lavratura do Termo de Início de Fiscalização e Prorrogação, conforme exige o art. 28 inciso I § 1º do mesmo Diploma processual.

Apreciando a preliminar de decadência argüida pelo recorrente, observo que a mesma não encontra abrigo na legislação que regula a matéria prazal conforme o disposto no art. 173 inciso I do CTN (Lei 5172/66), que norteia todo o conteúdo normativo tributário e dá embasamento a Lei nº 7014/96 no seu art. 22 e no Código Tributário do Estado da Bahia (Lei nº 3956/81), com a redação da Lei nº 8534/02 nos art. 107-A e 107-B.

De outro modo, em que pese a citação e transcrição do entendimento doutrinário e jurisprudencial, na peça defensiva e recursal, não logra êxito o recorrente, uma vez que a legislação determina que o prazo a ser considerado é o previsto no art. 173 inciso I do CTN, sendo a norma matriz que inspirou o legislador ordinário ao instituir a lei baiana do ICMS, (Lei nº 7014/96 –art. 22) e o COTEB, como dito no parágrafo anterior.

Ademais há julgados neste Tribunal Administrativo que corroboram com o nosso entendimento, e assim trago à colação o voto proferido no Acordão nº 0015-11/03 desta Câmara, da lavra do Conselheiro Tolstoi Seara Nolasco, o que aliás contrapõe o argumento do recorrente de que este CONSEF reiteradamente tem decidido que se aplica para a contagem do prazo a regra do § 4º do art. 150 do CTN, visto que o citado Acórdão, contraria tal assertiva.

“Quanto à preliminar de decadência discordo diametralmente do relator. Fundamento essa discordância utilizando 3 (três) argumentos, que têm por fonte a doutrina majoritária do Direito Tributário e a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ).

1º ARGUMENTO. O lançamento tributário, ato administrativo vinculado e obrigatório que objetiva verificar os elementos do fato gerador, calcular o valor do crédito tributário e identificar o sujeito passivo, tudo conforme o art. 142 do CTN, caracteriza-se como um direito potestativo, do qual o Estado é o titular. O sujeito passivo sujeita-se aos seus efeitos independente de sua vontade e, enquanto não tornar-se exigível o crédito tributário, do sujeito passivo não se exige nenhuma prestação.

Mesmo no lançamento dito por homologação (CTN, art. 150), aplicável ao ICMS, em que o sujeito passivo obriga-se a apurar o montante do imposto devido e antecipar o pagamento, tais procedimentos não podem ser confundidos com o lançamento em si, ato que por ser privativo da autoridade administrativa não acontece sem sua interveniência. O contribuinte, ao identificar o fato gerador e apurar o valor devido, está simplesmente cumprindo obrigações instrumentais ou acessórias, que lhe são impostas por lei e são necessárias ao cumprimento da obrigação tributária. Apesar de muitas vezes repetir procedimentos idênticos aos realizados pela autoridade lançadora, como apuração da base de cálculo e aplicação da alíquota, o sujeito passivo nunca lança tributo.

O lançamento, como direito potestativo que é, se sujeita à decadência. Depois de lançado, o crédito tributário, se não pago no prazo (o que caracteriza violação ao direito estatal de receber o tributo), demanda uma ação de cobrança. Esta ação, que se relaciona com o direito a uma prestação (de dar, pagar o valor crédito tributário), sofre os efeitos da prescrição.

O STF, corroborando a interpretação acima, vem decidindo conforme o acórdão abaixo: "Com a lavratura do Auto de Infração, consuma-se o lançamento do crédito tributário (art. 142 do C.T.N.). Por outro lado, a decadência só é admissível no período anterior a essa lavratura; depois, entre a ocorrência dela e até que fluia o prazo para a interposição do Recurso administrativo, ou enquanto não for decidido o Recurso dessa natureza de que se tenha valido o contribuinte, não mais corre prazo para decadência, e ainda não se iniciou a fluência de prazo para prescrição; decorrido o prazo para interposição do Recurso administrativo, sem que ela tenha ocorrido, ou decidido o Recurso administrativo interposto pelo contribuinte, há a constituição definitiva do crédito tributário, a que alude o artigo 174, começando a fluir, daí, o prazo de prescrição da pretensão do fisco."

Contido o lançamento no âmbito dos denominados direitos potestativos, o seu exercício não fica condicionado ou dependente da adesão da vontade do sujeito passivo, circunstância essa que afasta a necessidade de aposição do ciente no Auto de Infração para que o lançamento seja considerado existente. Quanto ao requisito de validade do ato, a questão só será apreciada na fase de revisão do lançamento, em procedimento administrativo ou judicial, ficando sobrestada a possibilidade de qualquer constrição do patrimônio do contribuinte enquanto não decididas as impugnações e Recursos administrativos.

Conforme se pode verificar na peça inaugural do processo, o Auto de Infração foi lavrado em 28/12/2001, portanto, dentro do quinquênio previsto para que a Administração formalizasse a exigência do tributo.

Para reforçar essa tese é interessante contrastar a situação concreta deste Auto de Infração com outra, que a seguir apresentaremos, e verificar que os argumentos do recorrente não podem prosperar. Na hipótese, por exemplo, do fisco lançar tributo de ofício, via Auto de Infração, intimando o contribuinte deste ato e vindo este arguir vício da intimação. Sendo esta alegação acatada em procedimento de revisão administrativa, determina-se que se renove o ato da intimação. Anulada a intimação originária, os efeitos da declaração da nulidade retroagem à data da prática do ato de intimação, atingindo, também os atos subsequentes dela derivados. Deverá, assim, a Administração proceder nova intimação, para resguardar o princípio do devido processo legal e resguardar os direitos de ampla defesa e do contraditório. Pode ocorrer, que a nova intimação seja efetuada em data que confrontada com os períodos relacionados aos fatos geradores extrapolem os 5 anos. Terá, neste caso, se verificado a decadência do direito de Estado lançar o tributo? Claro que não, pois o lançamento já havia se concretizado. Apenas o ato de intimação, por se encontrar viciado, foi retificado. Devemos considerar, portanto, que os atos de lançamento e de intimação do lançamento são distintos, não podendo o vício deste e nem mesmo a sua ausência implicar na conclusão de inexistência do primeiro. Aliás, Alberto Xavier, no seu livro clássico "DO LANÇAMENTO TEORIA GERAL DO ATO DO PROCEDIMENTO E DO PROCESSO TRIBUTÁRIO", 2ª edição, Rio de Janeiro, 1998, págs. 194 e 195, sustenta a tese no sentido de que a notificação do lançamento constitui ato receptício, destinado a comunicar ao contribuinte o fundamento da exigência, bem como definir o prazo para o recolhimento da obrigação tributária e para a sua eventual impugnação. Defende este autor que o lançamento e a notificação do lançamento são atos distintos, assim como a sentença e a intimação da sentença. O lançamento pode ser válido, porém ineficaz, em virtude de notificação inexistente, nula ou anulada.

É necessário, portanto, apartar os dois atos para fins de se avaliar a ocorrência ou não da decadência, já que ambos objetivam fins distintos: o lançamento, constituir o crédito tributário e

a notificação ou intimação do lançamento levar ao conhecimento do sujeito passivo o conteúdo e os motivos da exigência fiscal, fixando prazo para o pagamento do tributo ou apresentação de impugnação.

Voltando ao caso “*sub judice*”, verifico que ato de lançamento era existente, não podendo prosperar a alegação de decadência. É importante frisar que a intimação ao sujeito passivo do lançamento ocorreu logo no início do exercício seguinte à elaboração do ato, em 08/01/2002, revelando que o fisco não incorreu na inércia que extingue créditos daqueles que não exercem os seus direitos no tempo oportuno.

2º ARGUMENTO. Nos lançamentos por homologação (art. 150 do CTN), que se aplica ao ICMS, cumpre ao contribuinte recolher o tributo antes do exame do fisco, tendo este prazo de 5 (cinco) anos para homologar aquela atividade do sujeito passivo, nos termos do § 4º do art. 150 do CTN. O prazo aludido no § 4º se refere apenas ao ato de homologação, que pressupõe, evidentemente, ter o contribuinte efetuado o pagamento ou a declaração dos fatos alcançados pela incidência do tributo. No caso em exame as parcelas que o contribuinte reclama terem sido atingidas pela decadência não foram objeto de pagamento espontâneo e, portanto, não poderiam ser objeto de revisão pelo fisco. São parcelas relacionadas à apropriação de créditos fiscais e omissão de recolhimentos de diferença de alíquota. Dessa forma, já que essas parcelas não foram nem declaradas espontaneamente e muito menos quitadas, para fins de exame pelas autoridades administrativas, não se pode falar em decadência do direito do Estado em exigir o imposto.

3º ARGUMENTO. Decisões reiteradas do STJ uniformizaram entendimento no sentido da necessidade do pagamento antecipado para que exista o lançamento por homologação. Nesse sentido, os Embargos de Divergência no Recurso Especial (ERESP) 101.407-SP (DJU 08/05/2000), cuja ementa, do julgado, abaixo reproduzimos:

*“TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. Nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a decadência do direito de constituir o crédito tributário se rege pelo artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, isto é, o prazo para esse efeito será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; a incidência da regra supõe, evidentemente, hipótese típica de lançamento por homologação, aquela em que ocorre o pagamento antecipado do tributo. Se o pagamento do tributo não for antecipado, já não será o caso de lançamento por homologação, hipótese em que a constituição do crédito tributário deverá observar o disposto no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional. Embargos de divergência acolhidos.”*

Também nessa linha de pensamento se posicionou o Dr. Bruno Mattos e Silva, Procurador do INSS juntos aos tribunais superiores, em artigo publicado na Internet, no “site” [www.rantac.com/users/jurista/decad.htm](http://www.rantac.com/users/jurista/decad.htm), tratando do tema “LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO E A DECADÊNCIA DO DIREITO DE CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO”. Eis a linha de raciocínio desenvolvida pelo ilustre representante do INSS:

*“Observe-se, inicialmente, que na hipótese de lançamento por homologação (art. 150 do CTN), na qual cumpre ao contribuinte recolher o tributo antes do exame do fisco, tem este o prazo de 5 (cinco) anos para homologar, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, que assim dispõe: “Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 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.”*

*O prazo aludido nesse § 4º se refere apenas ao ato de homologação. Não é esse o prazo para constituir o crédito tributário, por meio de lançamento de ofício, que dará origem a um processo administrativo.*

*Evidentemente, se inexistente o pagamento, não haverá extinção do crédito, pois o art. 150, § 1º, do CTN, é expresso ao afirmar que é o pagamento antecipado que extingue o crédito antecipado e não a abstenção de pagamento seguida de curso temporal. In verbis: "§ 1º. O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento."*

*Vale dizer: se não há pagamento, não pode haver homologação tácita, pois não há homologação de algo que não existiu.*

*Com o fim do prazo de cinco anos sem a ocorrência tácita da homologação, inicia-se o prazo para constituir o crédito tributário, nos termos do art. 173, I, do CTN, que assim dispõe: "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;"*

*Qual é o último dia em que o lançamento, por homologação, poderia ter sido efetuado (art. 150, § 4º, do CTN)? É o último dia após o curso temporal de cinco anos, contados a partir do fato gerador.*

*Quando ocorrerá, nos termos do art. 173, I, tendo em vista da ausência do lançamento por homologação, o início do prazo de decadência do direito de constituir o crédito tributário, agora por meio do lançamento de ofício? O próprio art. 173, I, supra transcrito, é claro ao responder isso: ocorrerá após cinco anos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte, após os cinco anos previstos no art. 150, § 4º, do CTN.*

*Portanto, na hipótese de tributos que devem ser constituídos por meio de lançamento por homologação, sempre em que inocrer o pagamento, o fisco tem 10 (dez) anos, após a ocorrência do fato gerador, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao do fato gerador, para constituir o crédito tributário, pois o prazo previsto no art. 173, I, do CTN, para constituir o crédito tributário, por meio de lançamento de ofício, somente se inicia após o término do prazo para o ato de lançamento por homologação (art. 150, § 4º, do CTN).*

*Essa questão, é oportuno frisar, restou pacificada pelo E. STJ, nos termos do que acima foi exposto, em sede de embargos de divergência, EREsp nº 151163, julgados em 25/11/98, que pôs fim aos julgamentos divergentes existentes até então".*

Com base nesse 3º argumento, que vem encontrando ressonância no Superior Tribunal de Justiça, sempre que não ocorrer o pagamento ou declaração dos fatos relacionados com a obrigação fiscal, disporá a Administração Tributária de 10 (dez) anos, contados a partir de 1º dia do exercício seguinte àquele da ocorrência dos fatos geradores para constituir o crédito tributário através do lançamento, situação que implica em afastar de vez qualquer pretensão do recorrente no sentido de se eximir do cumprimento da obrigação fiscal objeto deste Auto de Infração. Voto, dessa forma, pelo NÃO ACOLHIMENTO de preliminar de decadência."

No mérito, não assiste razão ao recorrente, diante dos documentos carreados ao processo pelo autuante, onde a cópia do livro RAICMS às fls. 11 a 24 e elementos do SIDAT onde constam denúncia espontânea de vários períodos relativo a outros Autos de Infração às fls. 25 a 33, sendo que não constam os meses exigidos no lançamento impugnado, e inclusive não foram os valores

das denúncias espontâneas sequer recolhidos, segundo informa o autuante à fl. 55 dos autos ao prestar Informação Fiscal.

Quanto ao argumento de que efetuou pedido para que se procedesse junto à SEFAZ a verificação se os pagamentos referentes ao débito exigido foram realizados, entendo acertado o indeferimento de diligência na 1<sup>a</sup> Instância e nesta fase recursal também nego, com fundamento no art. 147 inciso I “b” do RPAF/99 que preconiza que deve ser indeferido o pedido de diligência quando for destinado a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou a sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos.

Assim, entendo que caberia ao recorrente, se de fato extraviou ou perdeu os comprovantes de pagamento – DAES - peticionar ao setor competente da Secretaria da Fazenda, cópia dos comprovantes de pagamento, e demonstrar na sua escrita contábil o registro de tais pagamentos, não se limitando apenas a alegar que efetuou os pagamentos e os comprovantes foram extraviados, e se não houve o pagamento, que ainda assim, o débito teria sido alcançado pela decadência.

Por todo o exposto, meu entendimento conforma-se com o Parecer da PROFAZ exarado às fls. 92 e 93 dos autos, que considerou serem os argumentos aduzidos no Recurso os mesmos constantes da peça de impugnação e já combatidos na Decisão hostilizada, e que são as alegações do Recurso insuficientes para promover reforma na Decisão de 1<sup>a</sup> Instância, pois o recorrente não traz prova material que possa afastar a exigência fiscal. Assim, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso para manter a Decisão recorrida.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão Recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206840.0500/02-7, lavrado contra **LANCHONETE FRIO GOSTOSO LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de R\$8.764,37, atualizado monetariamente, acrescido das multas de 60% sobre R\$1.031,67 e 50% sobre R\$7.732,70, previstas no art. 42, II, “b” e I, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios correspondentes.

Sala das Sessões do CONSEF, 12 de junho de 2003.

ANTONIO FERREIRA DE FREITAS - PRESIDENTE

IVONE DE OLIVEIRA MARTINS - RELATORA

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO SÉ - REPR. DA PROFAZ