

**PROCESSO** - A. I. Nº 117227.0201/09-1  
**RECORRENTE** - GONÇALVES & FILHO AL CIA. LTDA. (MODA MANIA)  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0213-04/10  
**ORIGEM** - INFRAZ VAREJO

### 3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF Nº 0017-13/12

**EMENTA:** ICMS. PASSIVO FICTÍCIO. MANUTENÇÃO, NO PASSIVO, DE OBRIGAÇÕES JÁ PAGAS OU INEXISTENTES. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS CONTABILIZADAS. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. Em face da constatação, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, a legislação autoriza a presunção de que o contribuinte efetuou pagamentos com recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas, e, por conseguinte sem pagamento do imposto, a menos que seja feita prova da insubsistência da presunção, o que não ocorreu no presente caso. Infração caracterizada. Rejeitadas as preliminares de nulidade e de decadência. Negado o pedido de diligência. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão não unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão da 4ª Junta de Julgamento Fiscal (4ª JJF) que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado para exigir o valor total de R\$ 497.213,04, sendo objeto do presente Recurso apenas a seguinte infração:

INFRAÇÃO 7 - Omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através da manutenção no passivo de obrigações já pagas ou inexistentes. Valor lançado de R\$ 487.371,04, acrescido de multa de 70%, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96.

Na Decisão recorrida, após ultrapassar as preliminares de nulidade e de decadência, de indeferir o pedido de diligência e de afastar a solicitação de redução ou dispensa de multas, a primeira instância decidiu pela improcedência da Infração 6 e, quanto à Infração 7, o ilustre relator fundamentou o seu voto da seguinte forma:

[...]

*Quanto à infração 07, assinala o sujeito passivo que o agente fiscal teria deixado de notar que os balanços e balancetes são elaborados de forma consolidada, incluindo valores referentes a filiais estabelecidas em outros estados.*

*Compulsando os autos, vejo que não assiste razão ao contribuinte, pois as informações e livros contábeis colacionados dizem respeito ao seu CNPJ, de número 41.974.460/0001-06, alguns inclusive com Termo de Encerramento assinado pela titular da sociedade empresária e por contador responsável (fls. 94 a 101). Os comprovantes de pagamentos e duplicatas também são relativos ao mesmo CNPJ (fls. 2.816, 2.817, 3.036 e 3.039).*

*O autuado registrou em seus balanços dos exercícios de 2004 e 2005 (fls. 94 a 101), os valores correspondentes à sua conta denominada “fornecedores”. Deduzidos os valores das duplicatas pagas nos exercícios seguintes, relativos ao passivo registrado, foi constatada a manutenção no passivo de obrigações pagas não contabilizadas.*

*Em face da constatação, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, a legislação autoriza a presunção de que o contribuinte efetuou pagamentos com Recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas, e, por conseguinte, sem pagamento do imposto, a menos que seja feita prova da insubsistência da presunção, o que não ocorreu no presente caso.*

*Infração 07 caracterizada.*

Inconformado com a Decisão proferida pela 4<sup>a</sup> JJF, o recorrente apresenta o Recurso Voluntário de fls. 5.341 a 5.376.

Preliminarmente, argui a nulidade da Decisão recorrida, por cerceamento de defesa, sob o argumento de que não lhe foi concedido o direito de proceder a sustentação oral, por desconhecimento da data da realização do julgamento. Discorre sobre a sustentação oral, transcreve o disposto nos artigos 48, 49, 64 e 65 do Regimento Interno do CONSEF e faz alusão ao previsto no art. 5º, inc. LV, da Constituição Federal. Frisa que o Estatuto dos Advogados reserva, ao advogado, sustentar oralmente as razões de qualquer Recurso ou processo nas sessões de julgamento. Ressalta que a Secretaria do CONSEF deveria lhe ter comunicado oficialmente a data da realização da sessão de julgamento, tendo em vista que o seu endereço consta nos autos.

Suscita a decadência do direito de constituição do crédito tributário referente aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a junho de 2004, pois, como o ICMS é um imposto sujeito ao lançamento por homologação, a contagem do prazo decadencial deve ser feito de acordo com o art. 150, §4º, do CTN, cujo teor transcreveu. Discorre sobre o lançamento por homologação. Diz que previsto no art. 90 do RICMS/BA é inconstitucional, pois é incompatível com o art. 150, §4º, do CTN. Frisa que não há como se aplicar ao caso o previsto no art. 173, I, do CTN. Cita doutrina.

Argui a nulidade do lançamento em razão de ausência de liquidez e certeza do crédito tributário, fato que diz agredir o previsto no art. 142 do CTN. Discorre sobre o lançamento tributário de ofício. Assevera que não é suficiente fixar o valor da dívida tributária, pois é necessário que se demonstre de onde os valores foram extraídos, especialmente quanto à Infração 7, na qual o autuante não atentou para o fato de que o Balanço da empresa foi elaborado de forma consolidada. Cita jurisprudência e doutrina.

No mérito, o recorrente volta a reconhecer a procedência da autuação quanto às Infrações 1, 2, 3, 4 e 5, exceto quanto aos débitos atinentes ao período que entende abrangido pela decadência.

Referindo-se à Infração 6, reitera o argumento trazido na defesa inicial, segundo o qual, na data de ocorrência dos fatos geradores, não existia previsão legal para aplicação da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96. Volta a requerer o cancelamento ou redução da penalidade, de acordo com o art. 158 do RPAF/99.

Quanto à Infração 7, assinala que a autuação não pode prosperar, tendo em vista o excesso de equívocos cometidos pelo autuante. Ressalta que a fiscalização não observou que o balanço da empresa é elaborado de forma consolidada, incluindo valores relativos às suas diversas filiais.

Assevera que o saldo da conta “fornecedores” relativa ao exercício de 2004, no valor de R\$ 3.776.563,82, incluía os saldos de todas as unidades da empresa, o que a tornava imprestável para o fim a que se propôs o autuante. Afirma que a sua escrituração, mesmo efetuada de forma centralizada, permite a segregação das contas dos diversos estabelecimentos, o que lhe possibilita apresentar informações e demonstrações contábeis de cada filial como se fossem unidades autônomas. Mencionam que as demonstrações financeiras consolidadas constituem um complemento, mas não substituem as demonstrações individuais das empresas integradas num grupo econômico.

Sustenta que no caso em comento, o saldo correto da conta “fornecedores” da filial estabelecida na Avenida Sete de Setembro, loja 2, número 262, São Pedro, Salvador-BA, relativa ao balanço encerrado em 31/12/04 é de R\$ 173.734,41, conforme provas acostadas ao processo. Aduz que essas provas deverão ser objeto de revisão fiscal.

Diz que as multas indicadas na autuação são confiscatórias e desproporcionais. Discorre sobre os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade. Transcreve doutrina e jurisprudência. Afirma que é facultado ao julgador administrativo, diante do fato concreto, reduzir a multa excessiva aplicada pela fiscalização. Sustenta que está configurado o caráter confiscatório e abusivo das multas, as quais chegam a valores exorbitantes e, assim, devem ser corrigidas.

Ao finalizar, o recorrente solicita o acolhimento das preliminares, a improcedência da Infração 7, diligência e revisão fiscal, bem como o reconhecimento do caráter confiscatório das multas.

O processo foi encaminhado ao Gabinete do Procurador-Chefe da PGE/PROFIS, para manifestação acerca da questão decadencial suscitada pelo sujeito passivo.

Consta à fl. 5.389 dos autos fotocópia de Despacho do Procurador-Geral do Estado, Dr. Rui Moraes Cruz. Nesse Despacho, consta que, tendo em vista a proposta de revisão de entendimento suscitado no Parecer PA-CMG-92-2009 não foi acolhida, os autos deveriam ser analisados de acordo com entendimento anteriormente adotado pela PGE/PROFIS. Também foi consignado ser necessária à elaboração de minuta de projeto de lei com o propósito de afastar a divergência de prazos estabelecidos entre a legislação estadual e as normas constantes do CTN.

Em Parecer às fls. 5.390 a 5.392, a Dra. Maria Dulce Baleiro Costa, Procuradora do Estado, afirma que não ocorreu a decadência arguida pelo recorrente, pois o Auto de Infração foi lavrado em julho de 2009 e reporta-se a fatos ocorridos em 2004.

Após transcrever o disposto no art. 150, §4º, do CTN, diz que o marco inicial do prazo decadencial é, em princípio, o fato gerador da obrigação tributária. Porém, a legislação baiana, respaldada em autorização legal – §4º do art. 150 do CTN –, fixou o primeiro dia do exercício seguinte como o momento a partir do qual se inicia a contagem do prazo decadencial, conforme o art. 28, §1º, do Código Tributário do Estado da Bahia (COTEB). Cita doutrina e jurisprudência.

Quanto à preliminar atinente à falta de intimação, afirma que o Regimento Interno do CONSEF não prevê a intimação por correio ao contribuinte para informar a data de julgamento, sendo essa divulgada através de publicação da pauta de julgamento na internet.

Afirma que as infrações foram devidamente tipificadas e acompanhadas de elementos que as comprovam, não sendo razoável o pedido de nulidade da Infração 7.

Diz que a multa exigida na Infração 6 já foi afastada pela Junta de Julgamento, não devendo, portanto, ser objeto do Recurso Voluntário.

Quanto ao alegado efeito de confisco das multas, frisa que tal matéria não pode ser apreciada pelo CONSEF, por força de vedação constante no art. 169 do RPAF/99.

Ao finalizar, a ilustre Parecerista opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

## VOTO

No Recurso Voluntário, o recorrente preliminarmente argui a decadência do direito de a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário referente a fatos geradores ocorridos no período de janeiro a junho de 2004, pois, como o ICMS é um imposto sujeito ao lançamento por homologação, a contagem do prazo decadencial se faz nos termos do art. 150, §4º, do CTN.

Comungando com o opinativo da ilustre representante da PGE/PROFIS, saliento que o disposto no §4º do art. 150 do CTN, prevê que *Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador*. Utilizando essa expressa permissão contida no §4º do art. 150 do CTN, o Estado da Bahia, por meio da Lei Estadual nº 3.956/81, que institui o Código Tributário do Estado da Bahia (COTEB), fixou o prazo de homologação em cinco anos a contar do *primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado* (art. 107-A, I, do COTEB). Ademais, se a Lei Estadual nº 3.956/81 é ou não inconstitucional, não cabe a este órgão julgador administrativo apreciar tal matéria, a teor do disposto no art. 167, I, do RPAF/99.

Para os fatos geradores ocorridos durante todo o exercício de 2004, a Fazenda Pública Estadual tinha até o dia 31/12/09 para constituir o crédito tributário. No caso em tela, o crédito foi constituído em 30/06/09, quando foi encerrado o procedimento fiscal com a lavratura do Auto de Infração, portanto, não houve a alegada decadência.

Não acato a preliminar de nulidade atinente à falta de intimação do recorrente informando a data da sessão de julgamento, pois não há no Regimento Interno do CONSEF a previsão de que os contribuintes sejam intimados por correio, informando a data de julgamento. Conforme foi bem

salientado ilustre representante da PGE/PROFIS, o Regimento do CONSEF, no seu art. 49, prevê que as pautas de julgamento serão publicadas na Internet com antecedência de três dias. Por seu turno, o inciso III do artigo 64 do referido Regimento garante o direito de *sustentação oral do autuado ou seu representante e do autuante, se estiverem presentes e se desejarem fazer uso da palavra, pelo prazo de 15 (quinze) minutos*. Essas disposições contidas no Regimento Interno do CONSEF foram respeitadas, não havendo, assim, o alegado cerceamento de defesa.

Ainda em preliminar, o recorrente suscita a nulidade do lançamento em razão de ausência de liquidez e certeza do crédito tributário. Diz que o autuante não observou que o Balanço da empresa foi elaborado de forma consolidada, bem como afirma que se demonstrou de onde os valores foram extraídos.

Não há como prosperar essa preliminar, pois as infrações imputadas ao autuado estão devidamente demonstradas nos anexos que acompanham o Auto de Infração, nos quais estão indicados os livros e documentos utilizados na apuração dos valores cobrados, bem como a metodologia empregada na determinação do crédito tributário. As infrações foram claramente descritas e o enquadramento legal não carece de qualquer reparo. Especificamente quanto à Infração 7, ressalto que o fato de o Balanço Patrimonial utilizado pelo autuante ter sido elaborado de forma consolidada não é razão para a nulidade desse item do lançamento e, além disso, essa particularidade foi considerada pelo Auditor conforme ficará demonstrado neste voto.

Com fulcro no art. 147, I, “a”, do RPAF/99, indefiro a solicitação de diligência, pois os elementos já existentes nos autos para a formação do convencimento dos julgadores.

Adentrando no mérito, inicialmente ressalto que apesar de o recorrente ter impugnado a exigência fiscal referente à Infração 6, esse item do lançamento foi julgado improcedente na Decisão de primeira instância, não havendo, assim, razão para ser objeto do Recurso Voluntário.

Quanto à Infração 7 – manutenção no passivo de obrigações já pagas ou inexistentes –, o recorrente afirma que a Decisão de primeira instância não pode prosperar, pois o seu Balanço Patrimonial foi elaborado de forma consolidada, incluindo valores de suas filiais. Diz que o saldo da conta “Fornecedores” do estabelecimento fiscalizado, em 31/12/04, era de R\$ 173.734,41.

Efetivamente os Balanços Patrimoniais utilizados na auditoria fiscal-contábil (fls. 94 a 101) foram elaborados de forma consolidada, englobando todos os estabelecimentos da empresa, o que foi confirmado pelo autuante na informação fiscal. Esse procedimento não contém qualquer impropriedade, uma vez que foram consideradas as duplicatas de todos os estabelecimentos.

Considerando que se tratava de uma ação fiscal desenvolvida no estabelecimento matriz, onde estava centralizada a contabilidade de toda a empresa, o autuante, de forma acertada, considerou o valor da conta “Fornecedores” constante no Balanço consolidado e deduziu os valores correspondentes às duplicatas pagas nos exercícios seguintes, tendo apurado a manutenção no passivo de obrigações pagas e não contabilizadas – “passivo fictício”.

A Lei nº 7.014/96, no seu art. 4º, §4º, autoriza que se presuma a realização de operações de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto quando, dentre outras hipóteses, for constatada a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou inexistentes, cabendo ao contribuinte comprovar a improcedência dessa presunção.

A alegação recursal de que o valor da conta “Fornecedor” do estabelecimento fiscalizado, em 31/12/04, era de R\$ 173.734,41 não elide a presunção legal, uma vez que a auditoria foi realizada com base no Balanço consolidado, tendo sido computadas as duplicatas de todos os seus estabelecimentos filiais, conforme já dito acima.

Tanto em primeira como em segunda instância, o recorrente não indica a existência de uma única duplicada paga e devidamente contabilizada que tenha sido, equivocadamente, considerada pelo autuante como se ainda estivesse integrando a conta “Fornecedores”. Dessa forma, como o saldo da conta “Fornecedores” está correto e como não há duplicada contabilizada que tenha deixado de ser incluída na auditoria, a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou inexistentes subsiste em sua totalidade, a infração está caracterizada e, em consequência, não há reparo a

fazer na Decisão recorrida. Caso o recorrente possua alguma comprovação que, por algum motivo não tenha sido trazido aos autos, ela poderá ser apresentada quando do exercício do controle da legalidade pela PGE/PROFIS.

No que tange às multas indicadas na autuação, ressalto que as mesmas estão corretas e são as prevista no artigo 42, da Lei nº 7.014/96, para as irregularidades apuradas, não cabendo a este órgão julgador administrativo apreciar aspectos relacionados à constitucionalidade da legislação tributária estadual, ao teor do art. 167, I, do RPAF/99. Quanto ao pedido de dispensa ou redução dessas multas, ressalto que, por serem penas atinentes a descumprimento de obrigação tributária principal, a apreciação desse pedido é da competência da Câmara Superior deste CONSEF, mediante pedido específico, conforme previsto no §1º do artigo 169 do RPAF/99.

Pelo acima exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para manter inalterada a Decisão recorrida, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

#### **VOTO DIVERGENTE (Preliminar de decadência)**

Em que pese o brilhantismo do voto do relator, divirjo do seu entendimento quanto à preliminar de decadência, pois entendo que assiste razão ao Recorrente, uma vez que, no que se refere às infrações 03 e 04, houve o pagamento antecipado previsto no art. 150, §4º, do CTN, devendo ser aplicada a data da ocorrência do fato gerador como dies a quo da contagem do prazo decadencial.

Veja-se que, segundo o entendimento pacificado no STJ, no Recurso Especial Representativo de Controvérsia nº 973733/SC, deve ser aplicado o art. 150, §4º, do CTN aos casos em que há recolhimento antecipado do imposto sujeito ao lançamento por homologação:

*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 REsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e REsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).*

*[...]*

*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).*

*[...]*

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

Conforme determinado na Constituição Federal (art. 146, III, "b"), a decadência do crédito tributário é matéria reservada à lei complementar. Segundo já definiu o Supremo Tribunal Federal, a Lei Complementar mencionada pela Constituição Federal é o CTN, cujas normas prevalecem, inclusive, sobre a Lei de Execução Fiscal, como, aliás, leciona Leandro Paulsen:

*"Após o advento da CF/88, com previsão expressa nesta alínea no sentido de que se trata de norma geral em matéria tributária, tem-se todos os elementos para afirmar, categoricamente, que estão sob reserva de lei complementar. O STF já firmou posição acerca da matéria, e o STJ, recentemente, tem se pronunciado no sentido de que os dispositivos da LEF não podem prevalecer em face do CTN, conforme se pode ver dos*

*precedentes acerca da interrupção da prescrição pela citação, em nota ao art. 174, parágrafo único, inciso I, do CTN” (in Direito Tributário, Editora Livraria do Advogado, 10ª. Ed., pág. 94).*

Como dito acima, esse é o entendimento que prevalece no STF, *ex vi* do aresto a seguir transscrito:

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

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 PROVÍDO. 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.

[...]

(RE 560626/RS, Relator Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, Julgado em 12/06/2008). (grifamos)

Assim diz a Súmula Vinculante nº 08, editada pelo STF:

*“São inconstitucionais os parágrafos único do artigo 5º do Decreto-Lei 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.*

A redação dada ao verbete sumular não ajuda o intérprete a reconhecer o extraordinário alcance e dimensão dessa nova norma jurídica inserida no sistema legal brasileiro. A princípio, a referida manifestação do STF unicamente expurga do ordenamento jurídico, por vício de inconstitucionalidade, os citados artigos de matéria previdenciária.

Todavia, apenas somente após uma leitura atenta e diante de uma reflexão dos fundamentos que levaram a edição desta posição jurisprudencial importante, é que podemos entender como todo o sistema tributário nacional foi alterado de forma indelével. A verdadeira questão de fundo neste posicionamento do Supremo Tribunal Federal é o estabelecimento da competência legislativa e o tipo de norma legal adequada para prever a aplicação dos institutos da decadência e prescrição.

Sabe-se bem que efeito vinculante é atributo exclusivo do verbete da súmula, não atingindo a sua 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. Ademais, não nos parece que seja necessário que o STF edite uma súmula vinculante específica para o caso da legislação do Estado da Bahia para que se aplique o entendimento jurisprudencial pacificado de forma inconteste nos Tribunais Superiores.

Portanto, em termos de decadência, as normas do CTN devem prevalecer sobre as disposições constantes do COTEB.

Veja-se que 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”.*

Ou seja, 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 Michællis, 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.*

*[...]*

*3738. É recorrente a fixação do dies a quo do prazo de decadência na data da ocorrência do fato gerador quando da antecipação do pagamento sem prévio exame da autoridade fiscal. Isto é, ainda que o recolhimento seja parcial, as diferenças são exigíveis, a partir do fato gerador da obrigação. Mas, e quando não se tem o pagamento antecipado? No Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 936380/SC, relatado pelo Ministro Castro Meira, matéria julgada em 19 de fevereiro de 2008, ementou-se, como segue:*

*“TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. EXAÇÃO SUJEITA A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. ARTIGOS 150, § 4º, E 173, I, DO CTN. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. SÚMULA 7/STJ. I. Se não houve pagamento antecipado pelo contribuinte, é cabível o lançamento direto substitutivo, previsto no artigo 149, V, do CTN, e o prazo decadencial rege-se pela regra geral do artigo 173, I, do CTN. Precedentes”.*

(...)

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;

(...)

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;

As infrações 3 e 4 se referem à utilização indevida de crédito fiscal, o que implica dizer que o contribuinte recolheu parcialmente o tributo devido. Veja-se que a compensação crédito/débito lançada na conta corrente do contribuinte estava em parte correta.

Ora, compensação é meio de pagamento, é modalidade de extinção do crédito tributário expressamente prevista no art. 156, II, do CTN. Na apuração mensal do ICMS, o contribuinte lança os seus créditos e débitos e encontra, ao final do mês, um saldo devedor ou um saldo credor de imposto, logo, ainda que tenha utilizado algum crédito indevidamente, é fato que o contribuinte realizou o pagamento antecipado a que alude o §4º do art. 150, do CTN.

Assim sendo, deve ser aplicada a para que se conclua, sem sobressaltos, que o prazo decadencial, na espécie, iniciou-se na data da ocorrência de cada fato gerador, estando, portanto, irremediavelmente extinto pela decadência o crédito tributário relativo aos fatos geradores ocorridos anteriormente a Junho/2004.

Destarte, acolho a preliminar de decadência para excluir os fatos geradores ocorridos antes de Junho/2004, no pertinente às infrações 3 e 4.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime quanto à preliminar de mérito (decadência), **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 117227.0201/09-1, lavrado contra **GONÇALVES & FILHO AL CIA LTDA. (MODA MANIA)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 492.865,91**, acrescido das multas de 60% sobre R\$5.494,87 e 70% sobre R\$487.371,04, previstas no art. 42, incisos II, “f”, VII, “a” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$1.916,80**, prevista no art. 42, IX, da citada lei, com os acréscimos moratórios estabelecidos na Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

**VOTO VENCEDOR** (Preliminar de decadência) – Conselheiros(as): Álvaro Barreto Vieira, Mário de Freitas Jatobá Júnior, Osmira Freire de Carvalho Ribeiro da Silva, Oswaldo Ignácio Amador e Fernando Antonio Brito de Araújo.  
**VOTO DISCORDANTE** (Preliminar de decadência) - Conselheiro: Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo.

Sala das Sessões do CONSEF, 22 de outubro de 2012.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

RAFAEL BARBOSA DE CARVALHO FIGUEIREDO – VOTO DIVERGENTE  
(Preliminar de Decadência)

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – RELATOR

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO-SÉ – REPR. DA PGE/PROFIS