

PROCESSO	- A. I. Nº 282219.0109/09-5
RECORRENTE	- ATHOS FARMA S.A. DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS FARMACÊUTICOS
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0018-01/10
ORIGEM	- IFEP COMÉRCIO
INTERNET	- 21/09/2012

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0266-11/12

EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS A CONTRIBUINTE LOCALIZADO NESTE ESTADO. ESTABELECIMENTOS ATACADISTAS. SUJEIÇÃO PASSIVA COM BASE NA CLÁUSULA SEGUNDA DO CONVÊNIO ICMS 81/93. **a)** RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. **b)** FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Conforme previsto na Cláusula segunda do Convênio ICMS 81/93 (vigência a partir de 1º/01/2004), que disciplina as normas gerais de substituição tributária nas operações realizadas com base em acordos interestaduais, cabe ao remetente das mercadorias sujeitas à substituição tributária por força de convênios ou protocolos, efetuar à retenção e o recolhimento do imposto, na qualidade de sujeito passivo por substituição, ainda que o imposto já tenha sido retido anteriormente. Não acatada a arguição de decadência do crédito tributário. Decisão por maioria. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto pelo contribuinte, com base no art. 169, I, “b”, do citado Regulamento. O Auto de Infração, lavrado em 14/09/09, reclama ICMS relativo a duas infrações:

INFRAÇÃO 1. Procedeu à retenção a menos do ICMS e ao consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia (2004, 2005, 2006, 2007 e 2008) - R\$1.511.107,55.

INFRAÇÃO 2. Deixou de proceder à retenção e ao consequente recolhimento do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia (2005, 2007 e 2008) - R\$382.361,15.

A 1ª JJF, através do Acórdão nº 018-01/10 julgou procedente o Auto de Infração conforme resumo:

Afastou o pedido pela não aplicação da taxa SELIC para atualizar imposto exigido, em face de sua previsão em lei e ausência de competência para declarar a inconstitucionalidade da legislação tributária.

Não acolheu a solicitação quanto à redução da multa sob alegação de serem desproporcionais e confiscatórias sob o fundamento de que estão corretas e são previstas na Lei nº 7.014/96.

Não acatou as alegações quanto à decadência do crédito tributário, nos termos do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional (CTN), fundamentando que se aplica à situação presente o disposto no art. 173, I do CTN, que são as mesmas previstas no art. 107-A, I do Código Tributário do

Estado da Bahia (Lei nº. 3.956/81), que preveem que o prazo de cinco anos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

No mérito apreciou que:

Observo que o presente lançamento trata da falta de retenção e recolhimento do ICMS relativo à substituição tributária, na qualidade do autuado de sujeito passivo por substituição, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia. A autuação refere-se a operações efetivadas nos exercícios de 2004 a 2008, com medicamentos de uso humano e outras mercadorias enquadradas no Convênio ICMS 76/94.

Em sua defesa, o autuado alegou que se tratando de transferências do estabelecimento filial para a sua unidade matriz situada neste Estado, estaria dispensado de efetuar a retenção do imposto, albergado, segundo seu entendimento, pelo disposto na Cláusula quinta, parágrafo único, do Convênio ICMS nº. 81/93, bem como na Cláusula primeira do Convênio ICMS nº. 76/94, que prevê que sendo o responsável pela retenção e recolhimento do ICMS o estabelecimento “importador ou industrial fabricante”, o impugnante poderia realizar as citadas transferências sem proceder à retenção do imposto, por se constituir em estabelecimento atacadista.

Entendo estar evidenciado que a exigência tributária em lide foi corretamente efetivada contra o real responsável pela obrigação de reter e recolher o ICMS em favor do Estado da Bahia, ou seja, a unidade remetente das mercadorias para o estabelecimento localizado neste Estado. Isto porque, de acordo com o disposto na Cláusula quinta, inciso II do Convênio ICMS nº. 81/93, a partir de 1º/01/2004 foi acrescentado à mencionada cláusula o parágrafo único, com a seguinte redação: “Sujeito passivo por substituição é aquele definido como tal no protocolo ou convênio que trata do regime de substituição tributária aplicável à mercadoria.”, inovação esta que a partir dessa data obrigou o estabelecimento remetente localizado em unidade federativa signatária do Convênio ICMS nº. 76/94, a efetivar a retenção e recolhimento do tributo em favor do Estado da Bahia, portanto, no caso em análise, alcançando todas as operações do período autuado.

Em conformidade com o disposto nesse parágrafo, foi determinado expressamente que o sujeito passivo por substituição tributária para fins da regra de sua dispensa ou inaplicabilidade, seria aquele assim definido no acordo interestadual que trata do regime de substituição tributária aplicável especificamente a cada mercadoria. Assim, somente a partir de então, passou a se exigir que o remetente efetuasse a retenção e o recolhimento do ICMS/ST, uma vez que de acordo com a Cláusula segunda do Convênio ICMS 81/93, ele está enquadrado na condição de contribuinte substituto.

Esta situação decorre do fato de que apesar de se verificar na Cláusula primeira do Convênio ICMS 76/94, que é conferida a condição de substituto tributário apenas ao estabelecimento importador e ao industrial fabricante, na Cláusula segunda do Convênio ICMS 81/93, que estabelece normas gerais a serem obedecidas por todos os estados e pelo Distrito Federal, essa condição é atribuída a qualquer contribuinte que realize operações interestaduais com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária derivada de acordos interestaduais.

Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

O sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário (fls. 603 a 622), inicialmente reitera as preliminares apresentadas na defesa relativas à extinção do crédito tributário pelo instituto da decadência com fundamento no art. 150, §4º do CTN relativo aos fatos geradores ocorridos entre janeiro a agosto/04; do efeito confiscatório da multa e da ilegalidade e constitucionalidade da utilização da Taxa SELIC como juros de mora, cita decisões de Tribunais Superiores para reforçar o seu posicionamento.

No mérito, requer reforma da Decisão recorrida, argumentando que a autuação baseou-se na Cláusula primeira do Convênio ICMS 76/94, que atribui ao importador e ao industrial fabricante a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS por substituição tributária, enquanto na situação presente o remetente e destinatário são estabelecimentos atacadistas, não podendo ser aplicada a legislação no caso concreto.

Alega que com base na Cláusula quinta, II do Convênio ICMS 81/93, que estabelece regras de caráter geral nos casos de substituição tributária, não há a aplicação do regime da substituição tributária na situação em questão, por se tratar de transferência entre estabelecimentos atacadistas.

Alega que a própria Secretaria da Fazenda, por meio de seus agentes “*foi consultada pela ora recorrente e houve a confirmação que a referida operação não se sujeita às referidas normas, haja vista que se trata de operação realizada entre estabelecimentos atacadistas*”.

Ressalta que além da Cláusula quinta do Convênio ICMS 81/93 estabelecer regras gerais de substituição tributária e a Cláusula primeira do Convênio ICMS 76/94 definir que haverá retenção do ICMS-ST apenas aos estabelecimentos importadores e fabricantes, a Decisão ora recorrida não considerou o disposto no art. 355, I do RICMS/BA, que transcreveu (fl. 620), o qual determina que as operações objeto da autuação (transferência de atacadista para atacadista) não devem ser regidas com base na substituição tributária.

Salienta que em situação idêntica a esta exigência fiscal obteve anulação da pretensão do fisco baiano no Processo nº 279694.1212/06-8 (Acórdão 0377-12/08 juntado às fls. 624/629).

Finaliza requerendo a improcedência da autuação, reforma da Decisão recorrida, protesta ainda provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos, sustentação oral, solicitação de perícia e juntada de documentos.

O processo foi encaminhado à PGE/PROFIS em 06/04/10 (fl. 633), tendo ficado aguardando posicionamento do Procurador Geral do Estado em relação à questão da decadência e retornado em 03/11/11 (fl. 638) com orientação de manter o entendimento que já tinha sido adotado anteriormente enquanto não for alterado o disposto no art. 107-B, § 5º do COTEB para afastar a divergência de prazos estabelecidos entre a legislação estadual e as normas gerais do CTN.

Quanto à decadência, opina que, pela interpretação da legislação a situação presente se materializa na hipótese em que ocorreu falta de pagamento ou pagamento a menos que o devido, deslocando para a situação prevista no art. 173, I do CTN e não a do art. 150, §4º do mesmo Código.

No mérito, manifesta que a exigência fiscal encontra respaldo na Cláusula quinta, § Único do Convênio ICMS 81/93, que define a sujeição passiva do estabelecimento autuado cc com a Cláusula primeira do Convênio ICMS 76/94. Também que a multa aplicada e a utilização da taxa SELIC são previstas nas leis do Estado da Bahia (art. 42 da Lei 7.014/96 e art. 102 do COTEB).

VOTO

Inicialmente, com relação à preliminar de mérito de ocorrência de decadência, conforme tem se posicionado este Conselho a exemplo do Acórdão CJF 0144-11/09 e CJF Nº 0141-11/12, bem como o posicionamento da PGE/PROFIS (fls. 639/643), não se vislumbra a decadência arguida pelo sujeito passivo, diante da regra disposta no art. 173, I do CTN, cujo prazo inicial para contagem da decadência é o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, determinação esta repetida no art. 107-B do Código Tributário Estadual – COTEB – Lei nº 3.956/81, abaixo transscrito:

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.

Ressalte-se que, conforme salientada no Parecer da PGE/PROFIS (fls. 639/643) não houve antecipação do pagamento do imposto pelo sujeito passivo para configurar a homologação prevista no art. 150, § 4º, e sim, falta de pagamento ou pagamento a menos que o devido de tributos sujeitos ao lançamento por homologação (ICMS, IPI) o que desloca para a hipótese prevista no art. 173, I do CTN, com contagem do prazo a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que expirou o prazo para a homologação expressa, pelo Fisco [de ofício] (Resp. 63.329-2/PR, STJ, 1ª T, u., 17.5.95; Resp. 63.308-SP, STJ, 1ª T, u., 4.12.95).

Do exposto, como o Auto de Infração foi lavrado em 14/09/09, com relação aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2004, a Fazenda Pública tinha prazo até 31/12/09 para efetuar o referido lançamento, fato que ocorreu.

Preliminarmente, quanto às alegações de desproporcionalidade e inconstitucionalidade da multa aplicada, que teria efeito confiscatório, entendo que está correta a Decisão recorrida, tendo em vista que a multa indicada na autuação é a prevista no art. 42, II, “e” da Lei nº 7.014/96, portanto é legal e, conforme disposto no art. 167 do RPAF/BA não se inclui na competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária.

Da mesma forma, quanto à taxa SELIC, estabelece o art. 161, § 1º, do CTN: *se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.*

Por sua vez, o art. 102, § 2º, II da Lei Estadual nº 3.956/81 (COTEB), com as alterações introduzidas pela Lei nº 7.753/00 prevê que sobre os débitos tributários reclamados através de lançamento de ofício, a partir de 30 (trinta) dias de atraso, incidirão acréscimos equivalentes à taxa SELIC, acumulada mensalmente até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e 1% (um por cento) relativo ao mês em que o pagamento estiver sendo efetuado. Portanto, é legal e constitucional a aplicação da taxa SELIC, conforme Decisão do REsp 973189-MG, do STJ no qual decidiu que “ante a existência de lei estadual que determina o uso da mesma taxa moratória utilizada pela Fazenda Federal, mostra-se legítimo o uso da SELIC”.

No mérito, quanto ao argumento de que as operações objeto da autuação se tratam de transferências entre estabelecimentos atacadistas e que não haveria obrigação de fazer a retenção do ICMS-ST, observo que conforme apreciado pela Relatora Sandra Urânia na Decisão contida no Acórdão CJF Nº 0047-11/09 por força do Convênio ICMS 114/93, foi acrescentado à Cláusula quinta o parágrafo único do Convênio ICMS 81/93, situação em que passou a configurar obrigatoriedade de fazer a retenção do ICMS-ST a partir de 01/01/04 nas transferências interestaduais entre estabelecimentos atacadistas.

Para maior entendimento da matéria posta em discussão neste lançamento de ofício transcrevo abaixo a fundamentação contida no Acórdão CJF 047-11/09:

O instituto da substituição tributária rege-se nas operações interestaduais pelos convênios e protocolos firmados pelas unidades federativas para tal fim, o que se faz com base nos arts. 102 e 199 do Código Tributário Nacional. No caso específico dos autos, trata-se de operações interestaduais com medicamentos de uso humano, sujeitas à substituição tributária por força do Convênio ICMS 76/94, fazendo parte das unidades federadas signatárias, dentre outros, o Estado da Bahia e de Alagoas, este último estado de localização do estabelecimento do recorrente, inscrito no Cadastro de Contribuintes da Bahia como contribuinte substituto.

Por sua vez, o Convênio ICMS 81/93, firmado por todos os Estados da Federação e pelo Distrito Federal, também com base nos arts. 102 e 199 do Código Tributário Nacional, de natureza impositiva para todos os entes envolvidos, estabelecem normas gerais a serem aplicadas a regimes de substituição tributária instituídos por Convênios ou Protocolos a serem firmados entre os Estados e o Distrito Federal.

Estabelece, assim, o Convênio em referência, as normas gerais aplicáveis à substituição tributária a serem aplicáveis obrigatoriamente pelos acordos interestaduais (convênios e protocolos) firmados a partir da sua publicação, como se vê da redação da sua cláusula primeira, abaixo transcrita:

“Cláusula primeira - Aos Convênios e Protocolos a serem firmados entre os Estados e/ou Distrito Federal, concernentes ao ICMS, que estabeleçam o regime de substituição tributária, aplicar-se-ão os procedimentos consignados neste Convênio, ressalvado o disposto na cláusula décima quarta.”. Grifos nossos.

A referida Cláusula, por sua vez, permite que os convênios ou protocolos firmados entre as unidades da Federação possam estabelecer normas específicas ou complementares às deste Convênio – nos termos da sua cláusula décima quarta - o que somente reforça a natureza de interdependência, complementaridade, entre tais normas.

E, aqui, de logo devemos asseverar que estas interdependência e complementaridade afastam qualquer pecha de antinomia entre as regras do Convênio ICMS 81/93 e as regras dos acordos interestaduais que estabelecem a substituição tributária, posto que não existem conflitos entre elas, nem real e muito menos aparente, a requerer aplicação de regras de solução de antinomias jurídicas, como o critério de especialidade.

Colocadas tais premissas, vê-se que muito embora a Cláusula primeira do Convênio ICMS 76/94, atribua a condição de substituto tributário apenas ao estabelecimento importador e ao industrial fabricante, a regra da Cláusula segunda do Convênio ICMS 81/93 atribui tal condição a qualquer contribuinte que realize operações interestaduais com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária derivada de acordos interestaduais, ainda que o imposto já tenha sido retido anteriormente. Eis a regra em apreço:

“Cláusula segunda: Nas operações interestaduais realizadas por contribuinte com as mercadorias a que se referem os correspondentes Convênios ou Protocolos, a ele fica atribuída a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto em favor do Estado destinatário, na qualidade de sujeito passivo por substituição, mesmo que o imposto já tenha sido retido anteriormente.”.

Neste passo, no âmbito da legislação interna do Estado da Bahia, o art. 370 do RICMS expressamente determina a aplicabilidade das regras dos acordos interestaduais que tratam de substituição tributária, fazendo menção expressa ao Convênio ICMS 81/93, in verbis: “Art. 370. Nas operações interestaduais, a substituição tributária reger-se-á conforme o disposto nesta subseção e nos convênios e protocolos (Anexo 86) para esse fim celebrados entre a Bahia e as demais unidades da Federação interessadas (Conv. ICMS 81/93)”. Grifos nossos

Assim, não resta dúvida de que o requerente é de fato sujeito passivo por substituição tributária - e assume esta condição qualquer contribuinte que destine em operação interestadual produto sujeito à substituição tributária por força de acordo específico para tal - nos termos da Cláusula segunda do Convênio ICMS 81/93 retomencionado, o que afasta de pronto qualquer alegação de ilegitimidade passiva, como, “data venia”, equivocadamente entendeu a Decisão exarada pela 2ª CJF em outro Auto de Infração lavrado contra o mesmo estabelecimento do recorrente e sobre a mesma matéria, citada por esta em sua peça recursal, e a PGE/PROFIS em seu opinativo de fls. 251 a 253.

No entanto, muito embora ao recorrente seja atribuída a condição de sujeito passivo por substituição nas operações interestaduais com medicamentos da linha humana, a regra do inciso II da Cláusula quinta do próprio Convênio ICMS 81/93 expressamente dispensa a aplicabilidade da substituição tributária nas operações de transferência, entre estabelecimentos da mesma empresa do sujeito passivo por substituição, exceto varejistas, atribuindo ao estabelecimento destinatário a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS-ST na saída subsequente com destino a empresa diversa.

Tal regramento apenas foi modificado em 01/01/04, quando foi acrescentado à Cláusula quinta o parágrafo único – por força do Convênio ICMS 114/93 - determinando expressamente que sujeito passivo por substituição tributária para fins da regra de sua dispensa ou inaplicabilidade, seria aquele assim definido pelo convênio ou protocolo que trata do regime de substituição tributária aplicável especificamente à mercadoria.

Assim, como cristalino, somente a partir da produção dos efeitos da alteração da multicitada Cláusula quinta, com a inserção do seu parágrafo único, passou-se a exigir do recorrente a retenção e recolhimento do ICMS/ST nas operações objeto da autuação em tela, já que sua condição de contribuinte substituto tem como base não o Convênio ICMS 76/94 - acordo específico para o produto medicamentos da linha humana, que atribui esta condição apenas ao importador e ao industrial fabricante, sendo o recorrente estabelecimento atacadista - mas a regra geral do Convênio ICMS 81/93.

Em conclusão, apenas a partir de 01/01/2004 poder-se-ia exigir do recorrente – sujeito passivo por força da Cláusula segunda do Convênio ICMS 81/93 - a retenção e recolhimento do ICMS nas transferências para seu estabelecimento atacadista situado no nosso Estado.

Como a autuação refere-se ao período de 01/01/04 a 31/12/08, é procedente a exigência fiscal, pois como fundamentado na Decisão ora recorrida, a exigência tributária foi feita corretamente contra o real responsável pela obrigação de reter e recolher o ICMS em favor do Estado da Bahia, tendo em vista que de, acordo com o disposto na Cláusula quinta, inciso II do Convênio ICMS 81/93, com a inclusão do parágrafo único, por força do Convênio ICMS 114/93, com a seguinte redação: “*Sujeito passivo por substituição é aquele definido como tal no protocolo ou convênio que trata do regime de substituição tributária aplicável à mercadoria*”, a partir de 01/01/04, o estabelecimento remetente localizado em unidade federativa signatária do Convênio ICMS 76/94, passou a ser obrigado a fazer a retenção e recolhimento do ICMS-ST em favor do Estado da Bahia.

Convém ressaltar que a infração 1 acusa retenção e recolhimento a menos do ICMS-ST e a infração 2 trata de falta de retenção e recolhimento do ICMS-ST e o recorrente não questionou em nenhum momento os valores apurados pela fiscalização (demonstrativos às fls. 9/407), cópias de notas fiscais (fls. 408/478) e dos valores recolhidos por meio de Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais – GNRE (fls. 479/508).

Também que a Decisão contida no Acórdão 0377-12/08 (624/629) se trata de exigência idêntica, relativa à mesma empresa, porém versa sobre fatos geradores ocorridos nos “*meses de junho a dezembro de 2001*”, ou seja, período anterior à inserção do parágrafo único da Cláusula quinta do Convênio ICMS 81/93, pelo Convênio ICMS 114/93, a partir de 01/01/04. Logo, os fundamentos contidos naquela Decisão não se aplicam aos fatos geradores ocorridos no presente lançamento.

Concluo que não merece reforma em qualquer aspecto a Decisão recorrida, visto que, na época da ocorrência dos fatos geradores o estabelecimento autuado, na condição de remetente de produtos enquadrados no regime de substituição tributária (Convênio ICMS 76/94), estava obrigado a fazer a retenção e o recolhimento do ICMS/ST, como determina a Cláusula segunda do Convênio ICMS 81/93, que o enquadra na condição de contribuinte substituto.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, mantendo a Decisão recorrida para julgar PROCEDENTE o Auto de Infração.

VOTO DIVERGENTE (Preliminar de decadência)

Divirjo do entendimento firmado pelo nobre Relator com relação à decadência arguida no Recurso Voluntário.

Inicialmente, cumpre registrar que a decadência não é um instituto jurídico que tem por objetivo premiar o devedor, como muitos entendem; ao revés, a decadência visa a punir o credor inerte, aquele que, podendo exercer um direito seu independentemente da vontade do outro (direito potestativo), deixa de adotar as medidas cabíveis, silencia numa atitude de inescusável descaso para com a ordem jurídica.

Não é por outro motivo que a máxima latina *“dormientibus non succurrit jus”* (o direito não socorre a quem dorme) volta-se, justamente, contra o credor, contra aquele que pode exercer o direito, e não contra o devedor, a quem restaria apenas sucumbir diante da pretensão contra si deduzida.

A análise do tema sob esse prisma faz enxergar que a decadência tem por finalidade precípua garantir a segurança jurídica. Ao impor que o credor exerça o seu direito dentro de determinado lapso de tempo, o ordenamento jurídico pretende extirpar do meio social a situação de instabilidade gerada pelo sentimento de ameaça sofrido por aquele contra quem o direito pode, a qualquer momento, ser apresentado.

A ninguém interessa essa situação indefinida, nem mesmo ao Estado – aqui entendido como Estado-Nação, cujo objetivo maior é dissolver os conflitos, é a pacificação social, e não a eternização da instabilidade.

Sucede que o legislador pátrio, ao definir os prazos decadenciais, nem sempre utilizou da melhor técnica jurídica, impregnando muitas vezes o nosso texto legislado de impropriedades indesejáveis, com o que tornou bastante árdua a tarefa do intérprete no sentido de buscar equacionar a questão, da melhor maneira possível, dentro de uma visão sistêmica, ou seja, coerente e fechada.

No campo do direito tributário, a maior parte das discussões jurídicas giram em torno do aparente conflito existente entre o parágrafo 4º, do art. 150, e o inciso I, do art. 173, do CTN, a seguir transcritos, *in verbis*:

“Art. 150. (...)

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

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”.

Após longas e acirradas discussões, a jurisprudência pátria dá fortes sinais de ter chegado a alguns consensos sobre a decadência no âmbito do direito tributário. A primeira delas, hoje quase que irreversível, diz respeito à competência para definir prazos decadenciais. É que a Constituição Federal de 1988, suprimindo as controvérsias até então existentes, reservou à lei

complementar a disciplina acerca da prescrição e decadência em direito tributário, consoante dicção do art. 146, III, “b”, do Texto Maior, que giza:

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

(...)

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência de tributos”.

Segundo já definiu o Supremo Tribunal Federal, a Lei Complementar mencionada pela Constituição Federal é CTN, cujas normas prevalecem, inclusive, sobre a Lei de Execução Fiscal, como, aliás, leciona Leandro Paulsen:

“Após o advento da CF/88, com previsão expressa nesta alínea no sentido de que se trata de norma geral em matéria tributária, tem-se todos os elementos para afirmar, categoricamente, que estão sob reserva de lei complementar. O STF já firmou posição acerca da matéria, e o STJ, recentemente, tem se pronunciado no sentido de que os dispositivos da LEF não podem prevalecer em face do CTN, conforme se pode ver dos precedentes acerca da interrupção da prescrição pela citação, em nota ao art. 174, parágrafo único, inciso I, do CTN” (in Direito Tributário, Editora Livraria do Advogado, 10ª. Ed., pág. 94).

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

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

Fala-se que a questão encontra-se definida quase que irreversivelmente porque, recentemente, foi editada a Súmula Vinculante nº 08, através da qual cristalizou-se o entendimento de que são inconstitucionais os arts. 5º, do Decreto-Lei nº 1.569/77, 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 PROVIDO. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.

I. PREScrição e decadêNCIA TRIBUTÁRIAS. RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR. As normas relativas à prescrição e à decadência tributárias têm natureza de normas gerais de direito tributário, cuja disciplina é reservada a lei complementar, tanto sob a Constituição pretérita (art. 18, § 1º, da CF de 1967/69) quanto sob a Constituição atual (art. 146, III, b, da CF de 1988). Interpretação que preserva a força normativa da Constituição, que prevê disciplina homogênea, em âmbito nacional, da prescrição, decadência, obrigação e crédito tributários. Permitir regulação distinta sobre esses temas, pelos diversos entes da federação, implicaria prejuízo à vedação de tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente e à segurança jurídica.

II. DISCIPLINA PREVISTA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. O Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966), promulgado como lei ordinária e recebido como lei complementar pelas Constituições de 1967/69 e 1988, disciplina a prescrição e a decadência tributárias.

III. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES. As contribuições, inclusive as previdenciárias, têm natureza tributária e se submetem ao regime jurídico-tributário previsto na Constituição. Interpretação do art. 149 da CF de 1988. Precedentes.

IV. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. Inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição de 1988, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei 1.569/77, em face do § 1º do art. 18 da Constituição de 1967/69.

V. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO. SEGURANÇA JURÍDICA. São legítimos os recolhimentos efetuados nos prazos previstos nos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91 e não impugnados antes da data de conclusão deste julgamento”. (RE 560626/RS, Relator Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, Julgado em 12/06/2008).

Sabe-se bem que o efeito vinculante é atributo exclusivo do verbete, não atingindo a

fundamentação. Todavia, não se pode fechar os olhos para o entendimento adotado pela mais alta Corte de Justiça do nosso país, há muito tempo, vale frisar, como se as decisões judiciais não passassem de mera recomendação.

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

A segunda matéria amplamente discutida no meio jurídico diz respeito ao termo *a quo* do prazo decadencial; definir quando ele coincide com o fato gerador e quando ele é protelado para o primeiro dia útil do exercício seguinte foi tarefa igualmente difícil, pois o intérprete se viu diante de duas regras distintas, aplicáveis a duas sistemáticas distintas de lançamento, mas que poderiam ocorrer no âmbito de um mesmo tributo – o lançamento por homologação e o lançamento de ofício.

Uma premissa parece facilitar bastante o deslinde da questão e ela diz respeito ao significado da palavra homologar. Segundo o dicionário Michaellis, homologar quer dizer “**confirmar por sentença ou autoridade judicial ou administrativa; aprovar**”. Logo, o ato que é sujeito à homologação é o pagamento realizado pelo contribuinte; é ele que será verificado pela autoridade administrativa fiscal e, se estiver correto, será aprovado, confirmado. Não se homologa o lançamento feito pelo contribuinte, 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. Consequentemente, padece de inconstitucionalidade formal o artigo 45 da Lei 8.212, de 1991, que fixou em dez anos o prazo de decadência para o lançamento das contribuições sociais devidas à Previdência Social” (Corte Especial, Arguição de Inconstitucionalidade no REsp nº 616348/MG) 2. O prazo decadencial para efetuar o lançamento do tributo é, em regra, o do art. 173, I, do CTN, segundo o qual “o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”. 3. Todavia, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação — que, segundo o art. 150 do CTN, “ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa” e “operasse pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa” —, há regra específica. Relativamente a eles, ocorrendo o pagamento antecipado por parte do contribuinte, o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador, conforme estabelece o § 4º do art. 150 do CTN. Precedentes jurisprudenciais. 4. No caso, trata-se de contribuição previdenciária, tributo sujeito a lançamento por

homologação, e não houve qualquer antecipação de pagamento. Aplicável, portanto, a regra do art. 173, I, do CTN. 5. Recurso especial a que se nega provimento”.

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

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

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

(...)

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

a) A Súmula Vinculante nº 8 não admite leitura que suscite interpretação restritiva, no sentido de não se aplicar - - efetivamente - - o prazo de decadência previsto no Código Tributário Nacional; é o regime de prazos do CTN que deve prevalecer, em desfavor de quaisquer outras orientações normativas, a exemplo das regras fulminadas;

b) apresentada a declaração pelo contribuinte (GFIP ou DCTF, conforme o tributo) não há necessidade de lançamento pelo fisco do valor declarado, podendo ser lançado apenas a eventual diferença a maior não declarada (lançamento suplementar);

c) na hipótese do subitem anterior, caso o Fisco tenha optado por lançar de ofício, por meio de NFLD, as diferenças declaradas e não pagas em sua totalidade, aplica-se o prazo decadencial dos arts. 150, § 4º, ou 173 do CTN, conforme tenha havido antecipação de pagamento parcial ou não, respectivamente; respectivamente; o prazo prescricional, ainda, e por sua vez, conta-se da constituição definitiva do crédito tributário;

d) para fins de cômputo do prazo de decadência, não tendo havido qualquer pagamento, aplica-se a regra do art. . 173, inc. I do CTN, pouco importando se houve ou não declaração, contando-se o prazo do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

e) para fins de cômputo do prazo de decadência, tendo havido pagamento antecipado, aplica-se a regra do § 4º do art. 150 do CTN;

f) para fins de cômputo do prazo de decadência, todas as vezes que comprovadas as hipóteses de dolo, fraude e simulação deve-se aplicar o modelo do inciso I, do art. 173, do CTN;

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

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

Ante o exposto, tratando o auto em questão de imposto recolhido a menos, voto pelo **acolhimento da decadência** suscitada pela recorrente, para declarar extinto o crédito objeto deste lançamento de ofício, quanto aos fatos geradores ocorridos entre janeiro a agosto/04.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1^a Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria quanto à preliminar de decadência, com voto de qualidade do presidente e, por unanimidade quanto ao mérito, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 282219.0109/09-5, lavrado contra **ATHOS FARMA S.A. DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS FARMACÊUTICOS**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.893.468,70**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e”, da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Preliminar de decadência) – Conselheiros(as): Eduardo Ramos de Santana, Maria Auxiliadora Gomes Ruins e Rubens Bezerra Soares.

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

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de agosto de 2012.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – RELATOR

FÁBIO DE ANDRADE MOURA – VOTO DIVERGENTE
(Preliminar de decadência)

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA – REPR. DA PGE/PROFIS