

**PROCESSO** - A. I. Nº 274068.0010/10-0  
**RECORRENTE** - STEMAR TELECOMUNICAÇÕES LTDA. (CLARO)  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 4ª JJF nº 0067-04/11  
**ORIGEM** - IFEP SERVIÇOS  
**INTERNET** - 31/10/2012

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0316-12/12

**EMENTA:** ICMS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. IMPOSTO RECOLHIDO FORA DO PRAZO. EXIGÊNCIA DE ACRÉSCIMOS MORATÓRIOS. Uma vez comprovado o recolhimento do imposto intempestivo, espontaneamente, porém sem os devidos acréscimos legais, é passível a exigência dos acréscimos moratórios através de lançamento de ofício. Infração subsistente. Rejeitada a preliminar de decadência. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado pelo sujeito passivo contra a Decisão da 4ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente o presente Auto de Infração, lavrado em 30 de agosto de 2010, com exigência de acréscimos moratórios, no montante de R\$ 519.638,32, relativo a todos os meses de 2005, com exceção de setembro e novembro, referente ao ICMS pago intempestivamente, porém espontâneo, uma vez que o contribuinte efetuou o pagamento da primeira parcela estabelecida pelo artigo 1º do Decreto nº. 9.250/04 em valor menor ao estabelecido e complementou o pagamento junto com o imposto pago no dia 20 do mês subsequente, sem recolher os acréscimos moratórios referentes à primeira parcela, conforme anexos constantes dos autos.

A Decisão de piso foi no seguinte sentido:

*“Trata-se de Auto de Infração lavrado, em 30.08.2010, para exigir do sujeito passivo os acréscimos moratórios, no montante de R\$ 519.638,32, relativo aos meses de janeiro a agosto, outubro e dezembro de 2005, referente ao ICMS pago intempestivamente, porém espontâneo, haja vista que o contribuinte efetuou o pagamento da primeira parcela, estabelecida pelo artigo 1º do Decreto nº. 9.250/04, em valor menor que o devido e complementou o pagamento, junto com o imposto pago no dia 20 do mês subsequente, sem recolher os acréscimos moratórios referentes à primeira parcela.*

*Inicialmente, quanto ao pedido de que as intimações sejam efetuadas exclusivamente em nome do seu advogado, há de se ressaltar que o art. 108 do RPAF, aprovado pelo Decreto nº. 7.629/99, determina que a intimação será feita pessoalmente ao sujeito passivo ou interessado, seu representante ou preposto, como também através de via postal ou por meio eletrônico, independentemente da ordem, ou através de edital publicado no Diário Oficial do Estado, quando não for possível as formas anteriores.*

*Em seguida, deixo de acatar a preliminar de decadência relativa aos créditos exigidos nos períodos compreendidos entre janeiro e agosto de 2005, pois decorrente da previsão legal contida no § 4º do artigo 150 do CTN, o qual dispõe que “Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador...”, a legislação pertinente no Estado da Bahia, ínsita no § 1º do art. 28 da Lei. nº. 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB), fixou o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência da hipótese tributária de incidência como o momento a partir do qual se iniciaria a contagem do prazo decadencial para constituição do respectivo crédito tributário. Assim, quando da lavratura do Auto de Infração, em 30.08.10, não havia operado a decadência do direito de a Fazenda Estadual constituir o crédito tributário relativo aos fatos geradores do exercício de 2005.*

*Também rejeito a preliminar de nulidade do Auto de Infração sob a arguição de existência de insegurança na determinação da infração, pois verifico que no Processo Administrativo Fiscal foram cumpridas todas as formalidades legais previstas, não ensejando em qualquer violação ao devido processo legal e à ampla defesa do contribuinte, sendo auto-explicativos os anexos que fundamentam a acusação fiscal, às fls. 5 a 7 dos autos, nos quais demonstram toda linha de raciocínio para a apuração da infração, onde a partir do*

*DEMONSTRATIVO DE CONTA CORRENTE - Anexo 3 (fl. 7), conforme dados da escrita fiscal (apensados aos autos às fls. 9 a 105), se apurou todos os débitos e créditos mensais, cujos montantes foram transportados para o DEMONSTRATIVO DE DIFERENÇA ENTRE O VALOR DEVIDO E O VALOR RECOLHIDO - Anexo 2 (fl. 6), no qual se apurou o saldo do imposto devido em cada mês (coluna "D"), o qual serviu para cálculo do valor da primeira parcela, sendo 50% do mês anterior para os meses de janeiro a novembro, e de 80% do mês anterior para o mês de dezembro, conforme estabelecido no parágrafo único do art. 1º do Decreto nº 9.250/04, cujo resultado foi comparado com o valor efetivamente pago pelo contribuinte (coluna "F"), cuja diferença entre o valor devido e o valor recolhido representa o valor pago em atraso (coluna "G"), sendo tal importância transportada para o DEMONSTRATIVO DO VALOR DOS ACRÉSCIMOS MORATÓRIOS – ANEXO 1 (fl. 5), e calculado os acréscimos legais, tendo o contribuinte recebido cópia de tais demonstrativos, conforme documentos às fls. 5 a 7.*

*Quanto à alegação de que a fiscalização adotou, a seu alvedrio, a premissa de que a impugnante estaria sujeita à segunda hipótese de recolhimento e que, por isso, recolheu imposto em atraso, conforme foi dito na informação fiscal, a irregularidade foi apurada levando em consideração a opção legal mais benéfica ao contribuinte. Ademais, compulsando os autos, verifico que, considerando as duas opções legais previstas no Decreto nº 9.250/04, consoantes abaixo reproduzidas, se conclui que o contribuinte fez a 2ª opção de recolhimento, prevista no parágrafo único do art. 1º do citado Decreto, ou seja, de recolher o valor equivalente ao percentual de 50% do total do imposto devido no mês imediatamente anterior, fato este comprovado na escrita fiscal do próprio contribuinte ao escriturar "ANTECIPAÇÃO PARCIAL DE ICMS 1º QUINZENA", às fls. 27, 34, 42, 50, 58, 67, 76, 83, 91 e 101 dos autos, uma vez que o percentual de "50% do total do imposto devido no mês" representa proporcionalmente o "ICMS da 1ª quinzena".*

*1ª opção: Redação original:*

*"I - até o penúltimo dia útil do mês, o valor do imposto incidente nas operações e prestações realizadas no período de 1 a 20;"*

*II - até o dia 20 do mês subsequente, o valor do imposto mensal apurado na forma prevista no Capítulo XIII do Título I do RICMS, deduzindo-se a parcela recolhida na forma do inciso anterior.*

*2ª opção: Redação original:*

*"Parágrafo único - Em opção à forma prevista no inciso I, o contribuinte poderá recolher o valor equivalente aos seguintes percentuais do total do imposto devido no mês imediatamente anterior:"*

*I - tratando-se de contribuintes que desenvolvam atividades de prestações de serviços de telecomunicações com fio, sem fio ou por satélite, e de produção ou distribuição de energia elétrica: 50% (cinquenta por cento)*

*Por outro lado, se a primeira opção determinava o recolhimento do imposto, no penúltimo dia útil do mês, relativo ao período de vinte dias do mês (66,7%), e o valor remanescente até o dia 20 do mês subsequente, é evidente que o desembolso financeiro inicial é superior ao percentual de 50% do imposto devido no mês imediatamente anterior, relativo à 2ª opção, o que, fatalmente, agravaria a situação. Logo, não procede à alegação do apelante de insegurança ou de atraso fictício, razão para se rejeitar a preliminar de nulidade do Auto de Infração, sob esses argumentos.*

*Também não tem guarida a alegação de que foi cerceado o direito de defesa do sujeito passivo ao não ser cientificado da informação dos autuantes de que os valores iniciais do imposto, recolhidos a mais nos meses de setembro e novembro, foram compensados quando dos ajustes finais para apuração do ICMS, pois tal informação já havia sido demonstrada às fls. 76 e 91 dos autos, tendo o contribuinte recebido cópia de tais demonstrativos (fls. 5/7). Logo, conforme previsto no art. 126, § 7º, do RPAFBA, na informação fiscal não foram aduzidos fatos novos nem anexados novos demonstrativos ou levantamentos, não ensejando o alegado cerceamento ao direito de defesa do autuado.*

*No mérito, quanto à arguição de existência de erro material, sob a alegação de que o levantamento fiscal deveria também ter computado os valores recolhidos a mais pela impugnante nos meses de setembro e novembro de 2005, os quais a fiscalização apurou que houve recolhimento a mais do ICMS, também não deve prevalecer, pois, no caso presente, se trata de parcela inicial de recolhimento do imposto, cujo valor total recolhido foi compensado no ajuste mensal de apuração do ICMS, conforme se pode observar às fls. 76 e 91 dos autos, inerentes aos meses de setembro e novembro, respectivamente. Na verdade, o que ocorreu foi apenas um recolhimento inicial a maior do que o percentual de 50% previsto, contudo o valor foi devidamente compensado. Logo, o único prejuízo ao contribuinte foi ter desembolsado uma quantia maior antes do legalmente previsto, ou seja, antecipado um valor a mais do que o devido, razão de não haver exigência de*

*acréscimos moratórios nesses meses, porém descabem quaisquer índices de correção ou deságio, como pretende o apelante.*

*Inerente à alegação da impossibilidade de cominação de multas de qualquer natureza em razão da denúncia espontânea, como também de que o art. 138 do CTN afasta a incidência de multa moratória ou punitiva, prevendo apenas a inclusão de juros moratórios na hipótese de denúncia espontânea de tributo não recolhido pontualmente, devo ressaltar que os cálculos apurados, consoante demonstrativo à fl. 5 dos autos, estão corretos e de acordo com o que determina o art. 138-B, I, do RICMS, aprovado pelo Decreto nº. 6.284/97, citado na acusação fiscal, ou seja, “sobre os débitos denunciados espontaneamente, incidirão apenas acréscimos moratórios equivalentes 0,11% (onze centésimos por cento) ao dia, limitados a 10% (dez por cento), mais a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC) para títulos federais, 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”. No caso em tela, se verifica índices de acréscimos moratórios de 3,53%, 3,31% e 3,75% sobre o valor inadimplido, conforme os dias em atraso.*

*Quanto ao artigo 138 do CTN que afasta a incidência de multa moratória ou punitiva na hipótese de denúncia espontânea, não é cabível ao caso concreto, pois a denúncia espontânea não foi precedida dos recolhimentos dos acréscimos moratórios, sendo os mesmos reclamados através deste Auto de Infração, e, em consequência, aplicada a multa de 60% do valor dos acréscimos tributários que não foram pagos com o imposto, em caso de recolhimento intempestivo, porém espontâneo, conforme previsto no art. 42, VIII, da Lei nº. 7.014/96.*

*Diante do exposto, voto PROCEDENTE o Auto de Infração”.*

Cientificada do julgamento, a empresa Claro S. A., sucessora do autuado, interpôs Recurso Voluntário (fls. 189 a 214), onde, inicialmente, solicita que todas as intimações realizadas no processo, o sejam em nome e no endereço do profissional que nomina.

Após fazer breve resumo dos fatos, e os principais atos nele contidos, argumenta que a Decisão prolatada não há de prosperar, diante dos motivos que pretende destacar, relativamente à infração apurada.

Requer, a título de preliminar, a decretação da decadência, em relação ao período da autuação, por entender que em que pese o Código Tributário da Bahia (Lei Estadual nº 3.956/81) dispor, em seu artigo 28, § 1º, que se considera ocorrida a homologação tácita do lançamento “*após 5 (cinco) anos, contados a partir do 01 de janeiro do ano seguinte ao da efetivação do lançamento pelo contribuinte*”, este prazo não pode ser validamente aplicado no caso em tela, na medida em que extrapola os limites previstos pelo mencionado artigo 150, § 4º do CTN, com a indevida extensão do prazo máximo concedido à Fazenda Pública para realizar a homologação em comento.

Entende que nos termos do referido artigo 150, § 4º, nas hipóteses de lançamento por homologação, o Fisco dispõe, em regra, do prazo de 5 (cinco) anos, contado da ocorrência do fato gerador, para homologar a atividade de lançamento de competência dos contribuintes. Referido prazo, contudo, pode ser alterado pelas legislações de cada ente tributante, desde que respeitado o limite máximo estabelecido, qual seja: 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador.

Em complementação a essa raciocínio, o artigo 146, inciso III, alínea ‘b’ da Constituição Federal, estabelece que “*cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre (...) decadência*”. E o atual CTN (Lei nº 5.172/66), conforme sedimentado entendimento jurisprudencial sobre a matéria, foi recepcionado pela Constituição Federal justamente como o veículo normativo que contém as normas gerais em matéria de legislação atualmente vigentes, de sorte que suas disposições não podem ser ignoradas pelas legislações locais.

Diante disso, não pode a legislação baiana, nem a legislação de qualquer outro Estado, pretender ampliar o referido prazo.

A seguir, aborda entendimento no sentido da impossibilidade de cominação de multas de qualquer natureza, diante do fato de que a exigência dos valores, que se resumem à cobrança de multas de mora e de ofício, mostra-se indevida, porque, tal como admitido pelos próprios autuantes, o recolhimento foi feito espontaneamente pelo recorrente.

Na descrição da infração consta que, em relação ao pagamento dos débitos exigidos, os recolhimentos foram efetuados, porém os autuantes entenderam que houve falta ou insuficiência dos acréscimos legais, notadamente daqueles relativos à multa de mora, ainda que considerando-se o pequeno lapso transcorrido entre a data de vencimento e a do efetivo recolhimento por parte da contribuinte.

Informa que o atraso havido não alcança o período de 30 dias. Dessa forma, entende o recorrente que não haveria que se falar em incidência de juros, mas tão somente na multa de mora, cuja cobrança restou obstada pelo recolhimento espontâneo levado a efeito pela contribuinte.

Argui a inaplicabilidade dos artigos nominados pelos autuantes como infringidos, seja porque o artigo 138 do RICMS/BA disciplina os acréscimos moratórios incidentes até 31 de dezembro de 2000, seja porque o artigo 138-A foi revogado pelo artigo 10 do Decreto nº. 10.459/07.

Argumenta que no tocante aos onze centésimos por dia limitados a 10%, têm nítido caráter de multa moratória, seja porque foram distinguidos dos juros calculados pela SELIC, igualmente previstos no mesmo dispositivo, seja porque superam em muito tal taxa que, como sabido, deve balizar a cobrança de juros entre fisco e contribuinte.

Entende que os acréscimos moratórios previstos no dispositivo acima subdividem-se em multa moratória de 0,11% ao dia mais os juros a serem calculados pela taxa SELIC.

Aduz que o artigo 138 do Código Tributário Nacional afasta, entretanto, a incidência de multa moratória ou punitiva, prevendo apenas a inclusão de juros moratórios na hipótese de denúncia espontânea de tributo não recolhido pontualmente, transcrevendo, não só o texto legal, como, de igual forma, entendimento doutrinário de Pedro Roberto Decomain, e Hugo de Brito Machado.

Conclui que não restam dúvidas de que o recorrente foi beneficiada pela exclusão da multa moratória, consoante determina o artigo 138 do Código Tributário Nacional, isto porque pagou integralmente o tributo devido, não havendo que se falar na incidência de juros moratórios a serem calculados pela SELIC, uma vez que não se completou o trintídio indispensável à sua incidência, diante do fato de que o dispositivo legal supracitado exige apenas o pagamento do tributo acompanhado dos juros de mora, se o caso, não fazendo qualquer menção quanto à necessidade de recolhimento da multa de mora nos casos de denúncia espontânea de tributo, citando Aliomar Baleeiro, e mais uma vez, Hugo de Brito Machado.

Refuta o entendimento de que a multa de mora não possui natureza jurídica de sanção ou penalidade, razão pela qual poderia ser cobrada normalmente no caso em tela, ao amparo de lição de Sacha Calmon Navarro Coelho, bem como jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, relativo a ICM e PIS.

Após informar que a empresa Stemar foi incorporada pelo recorrente em 31/12/2005, sendo que a incorporação foi noticiada à Junta Comercial do Estado da Bahia em fevereiro de 2006, com efeitos retroativos à data da operação, aduz que descabe o argumento em que se fundou a manutenção da multa cominada à Recorrente para punir a conduta da sociedade incorporada, haja vista que o próprio SINTEGRA passou a informar a condição de “não-habilitado” para a inscrição estadual da STEMAR TELECOMUNICAÇÕES desde o protocolo por meio do qual se requereu sua baixa.

Afirma que não se mostra cabível que o recorrente seja prejudicada pela morosidade do Estado em regularizar seus cadastros, conforme requerimento apresentado há mais de cinco anos, para adequá-lo à realidade fática e jurídica das empresas envolvidas, notadamente porque a STEMAR TELECOMUNICAÇÕES deixou de existir no mundo jurídico a partir de 31/12/2005.

A seguir, tece comentários acerca da responsabilidade tributária nas hipóteses de sucessão, o artigo 132 do CTN, cujo teor transcreve, para concluir que a sucessão ocorre apenas em relação aos tributos, que não se confundem com multas, uma vez que estas necessariamente decorrem de ato ilícito. É cediço, a rigor do artigo 3º do CTN, que não se admite a exigência de tributo como sanção de ato ilícito, transcrevendo o teor do mesmo.

Por tal razão, entende que não há que se falar na exigência de multa contra infração não praticada pelo recorrente, inclusive porque se trata de exigência de caráter sancionatório, pessoal e subjetivo. A propósito, nesse sentido é a orientação da jurisprudência tanto na esfera judicial quanto na esfera administrativa, transcrevendo decisões do TRF (Tribunal Federal de Recursos), bem como do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda.

Dessa forma, solicita o cancelamento da multa aplicada contra o recorrente no que toca às supostas infrações praticadas pela empresa Stemar Telecomunicações Ltda., por estar flagrantemente inquinada pelo vício da ilegalidade, uma vez que sua exigência viola expressamente o artigo 3º e o artigo 132 do CTN.

Aborda, em seguida, a questão do caráter confiscatório da multa, defendendo posição no sentido de que as imposições de multas nos percentuais de 60% sobre a base de cálculo do ICMS demonstra que o critério utilizado desconsidera as circunstâncias do fato, da situação do contribuinte e de sua atividade, bem como qualquer outro parâmetro razoável para balizar o cálculo da penalidade.

Há que se considerar que o artigo 3º do CTN estabelece que o tributo é uma prestação pecuniária que não constitui sanção por ato ilícito. Por esse motivo, o tributo não pode ser utilizado para punir, da mesma forma que as sanções não podem ser utilizadas como instrumento de arrecadação disfarçado.

Após digressão acerca da instituição da multa, deduz que as penalidades, no presente caso, além de indevidas, são tão elevadas a ponto de implicar verdadeiro confisco, vez que por mais grave que seja o ilícito praticado, inclusive quando o recorrente entende não ter ocorrido sequer fato ilícito, não se justifica a fixação de penalidade que exproprie o sujeito passivo de parcela de seu patrimônio de forma desproporcional às supostas infrações. Portanto, devem ser canceladas as multas aplicadas, por se revestirem de caráter evidentemente confiscatório.

Em não havendo intenção de fraudar, como de fato não tem, a multa deve ter simplesmente o condão de advertir e orientar o contribuinte e não, como se verifica no caso em apreço, a efetiva punição mediante carga pecuniária elevadíssima. Deve imperar a proporcionalidade entre as supostas infrações e as aplicações das multas correspondentes, daí concluir que a multa imposta tem o caráter confiscatório, transcrevendo ensinamento de Mizabel Derzi e Sacha Calmon Navarro Coelho.

Transcreve julgamento de Ação Direta de Inconstitucionalidade realizado pelo STF, bem como Decisão do Poder Judiciário do Estado do Mato Grosso do Sul, transcritas, para concluir que as penalidades impostas não podem, de forma alguma, serem aplicadas validamente à Recorrente, devendo, em observância ao princípio da proporcionalidade, serem afastadas de plano, diante da natureza confiscatória que apresentam.

Termina, afirmando que para afastar a natureza confiscatória das penalidades, a jurisprudência mais recente passou a fixar a multa no patamar máximo de 2% (dois por cento), transcrevendo Decisão de primeira instância estadual do Estado do Rio Grande do Sul, datada do ano de 2001

Ao final, solicita que seja conhecido e integralmente provido o presente Recurso a fim de que, reformando-se o acórdão recorrido, seja cancelada a exigência fiscal consubstanciada no lançamento, bem como seja afastada, ou ao menos reduzida a penalidade aplicada.

Encaminhado para Parecer pela PGE/PROFIS, este órgão, através de uma das suas ilustres procuradoras, exara opinativo de fls. 224 a 227, no qual, argumenta, inicialmente, que falta competência ao CONSEF para apreciação de inconstitucionalidade, defendendo opinião no sentido de que o princípio constitucional que veda a criação de tributo com efeito confiscatório não alcança as multas, vez que possuidoras de natureza jurídica diversa, se caracterizando como sanções com função educativa.

Argumenta em relação à alegação de legalidade da multa aplicada a uma empresa (Claro S/A), por infração cometida por outra (Stemar Telecomunicações Ltda.) não merece guarida, diante do

fato de que ocorrendo sucessão, como no presente caso, o sucessor adquire ativo e passivo do sucedido, ou seja, a multa continua a integrar o passivo da empresa incorporada.

Afirma que o lançamento tributário define com precisão os elementos essenciais à relação jurídico-tributária, vale dizer, inexistente dúvida quanto aos aspectos material, temporal, quantificador e espacial.

Afasta a aplicação do artigo 138 do CTN, em razão da denúncia espontânea não ter sido precedida dos recolhimentos dos acréscimos moratórios, razão pela qual opina pelo não provimento do Recurso Voluntário.

Tendo sido o processo pautado para a sessão do dia 10 de outubro de 2012, na data anterior a advogada da empresa, Dra. Lígia Ferreira de Faria, OAB-SP 271.414 atravessou petição (fl. 236), requerendo adiamento do julgamento, *“diante da relevância da matéria e dos valores discutidos nos presentes autos, bem como da impossibilidade das advogadas da Peticionária estabelecidas em São Paulo, com Parecerem à sessão de julgamento do dia 10/10/2012 a fim de realizar a sustentação oral”*.

Na data aprazada para a realização da sessão, a mesma compareceu, acompanhada do advogado Maurício Pedreira Xavier, OAB-BA 9.941, e reiterou o pedido de adiamento, sob a alegação de que estaria trazendo ao feito, Decisão do Superior Tribunal de Justiça, relacionada com a matéria em discussão, e que tal material estaria disponível para a sessão do dia 15 de outubro de 2012. Colocada em discussão para os Conselheiros, por unanimidade, acolheram a pretensão do recorrente, sendo a votação do processo adiada para o dia 15 de outubro de 2012. Nesta data, a empresa não se fez representar por qualquer de seus advogados, limitando-se a encaminhar, via e-mail, singelo memorial para ser distribuído aos julgadores.

## VOTO

Inicialmente, abordarei a questão preliminar suscitada pelo recorrente, no que tange à arguição de existência da decadência parcial, no período abarcado pela autuação, diante do entendimento do recorrente de ter a mesma ocorrido, mencionando em seu amparo, inclusive a Decisão do STF motivador da edição da Súmula Vinculante nº 8.

Impende afirmar-se que quando da edição de tal Súmula Vinculante, este fato gerou controvérsias no âmbito deste Conselho, que, e de ofício, provocou a Procuradoria Estadual para que este órgão Jurídico se pronunciasse acerca da contagem inicial do prazo de decadência relativo ao ICMS.

Aquele órgão, após análise jurídica do conteúdo e alcance da citada Súmula do STF e em relação ao ICMS neste Estado, opina que os processos onde tal matéria se fizesse presente deveriam ser analisados de acordo com o entendimento anteriormente adotado pela PGE/PROFIS, e, por consequência, por este órgão julgador.

Foi suscitada por essa CJF a questão da decadência do direito do fisco de constituição do crédito tributário conforme o art. 150, §4º do CTN, pois, segundo consta nos autos, os fatos geradores ocorreram no ano de 2005, e o lançamento encontra-se com data de 30 de agosto de 2010, ou seja, cinco anos após parte dos fatos geradores.

Para decidir sobre essa questão, é necessário fazer uma reflexão sobre o teor da Súmula Vinculante nº 08 e o Parecer exarado pelo ilustre Procurador Geral do Estado da Bahia, de conhecimento de todos, a respeito da matéria.

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”*.

Inicialmente, importante observar-se que 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.

Noto, a partir da análise dos seus fundamentos, que 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. Da leitura dos votos dos Recursos Extraordinários que embasaram o entendimento sumular vinculante nº 8 (RE's 556664-1, 560626-1, 559943-4, dentre outros), fica constatado com plena nitidez que o STF conclui que a prescrição e a decadência só podem ser disciplinadas por Lei Complementar de âmbito nacional, vez que são institutos gerais do direito tributário.

A ementa do Recurso Extraordinário nº 556.664/RS é esclarecedora e resume e enriquece toda a discussão.

*“EMENTA: 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, b, III, 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 556664 / RS-RIO GRANDE DO SUL / RECURSO EXTRAORDINÁRIO / Relator(a): Min. GILMAR MENDES / Julgamento: 12/06/2008 / Órgão Julgador: Tribunal Pleno)”*

Diante deste inequívoco pronunciamento, claro está que, em nome da equidade e da segurança jurídica, a determinação do Supremo Tribunal Federal, via Súmula Vinculante nº 8, é no sentido de que somente o CTN pode prever prazos prescricionais e decadenciais em torno de matéria tributária, e, deste modo, não poderia o COTEB versar sobre esses assuntos, por se tratar de matérias reservadas a Lei Complementar, segundo mandamento constitucional e interpretação do STF.

Na inteligência dessa jurisprudência vinculante, permitir regulação distinta por parte de cada ente da federação implicaria um verdadeiro desrespeito aos princípios da isonomia e da segurança jurídica. Portanto, se faz necessária que a regulação desses temas tributários tenha âmbito nacional, sob a égide de uma única norma, o CTN.

Deste modo, à vista de tais considerações, entendo que a aplicação do COTEB para fins de estabelecimento do início da contagem do prazo decadencial não se coaduna com o quanto

disposto na própria Constituição Federal e no quanto estabelecido nos fundamentos da Súmula Vinculante nº 8 do STF.

Por seu turno, também devemos analisar a ressalva do início do §4º do art. 150, de que supostamente instituiria uma permissão legal para fixação de prazo diverso de decadência em outra lei. Nesse ponto, impende fazer uma interpretação jurídica com referência a dois aspectos relevantes na análise desta questão: a de que o CTN é anterior à promulgação da Constituição Federal de 1988, ou seja, aquele Código deve se adequar aos mandamentos constitucionais e, que o entendimento esposado pelo STF, com a edição desta Súmula Vinculante, não permite o regramento de institutos gerais de direito tributário por outras normas, a não ser a Lei Complementar prevista na própria Constituição Federal, afastando automaticamente a ressalva disposta no texto original do Código Tributário, parte, que ao meu ver não fora recepcionada pela Carta Magna.

Em outras palavras, não podemos nos ater a uma interpretação literal do disposto no §4º e conceder uma permissão aos legisladores infraconstitucionais, pois, tal atitude está em flagrante desacordo com a exegese do texto da Carta Magna e a interpretação do STF quando da expedição deste juízo Sumular. Caso contrário, não poderíamos falar em preservação da equidade e da segurança jurídica, princípios centrais e sustentadores da Decisão vinculante do Tribunal Superior.

Como a Súmula Vinculante declarou a inconstitucionalidade dos artigos de uma lei de natureza tributária, no caso, os art. 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tinham como fundamento de existência legal o mesmo mandamento do art. 150, §4º, primeira parte do CTN, então, verificada a inconstitucionalidade dos referidos artigos por falta competência material, fica afastada a aplicação da mesma permissão legal do §4º para as outras normas de natureza tributária de todos os entes da federação, instituidoras de qualquer tributo. Isso nada mais é do que uma consequência lógica/jurídica inegável e inexorável, com aplicação e abrangência em relação à lei criadora de qualquer tributo, seja a lei do ICMS, ISS, IPI, etc.

Dessa forma, para o STF não cabe a nenhuma norma, de nenhum ente federativo, instituidora de qualquer tributo, regulamentar os institutos gerais de direito tributário, reservados pela Constituição Federal ao alvitre exclusivo de Lei Complementar, de âmbito nacional.

Contudo, entendo necessário tecer algumas observações em relação à Resposta da Consulta sobre o Procedimento de Uniformização de Orientação Jurídica, elaborada pela PGE/PROFIS, de lavra do Procurador Geral do Estado da Bahia.

Ao meu entendimento, e com a devida *vênia*, a Resposta concedida não aborda de maneira abalizada a questão principal para a solução dessa discussão. Verifico que a PGE não fundamenta a sua posição quanto à possibilidade da aplicação ou não do COTEB, levando-se em conta o posicionamento do STF, mas tão somente expõe uma negativa de reabertura de debate, mantendo um posicionamento antigo, sob a égide de outras luzes que não mais existem, sem haver o aprofundamento e a reflexão necessários que cabem no trato da questão da decadência e da prescrição, assuntos modificados após o pronunciamento do STF.

Em função da falta de um posicionamento fundamentado, inequívoco e suficientemente claro deixou de trazer a necessária segurança jurídica para os administrados e para os contribuintes deste Estado.

Entendo, ainda, que da resposta, exarada pelo Procurador Geral do Estado, é a indicação da necessidade de alteração do Código Tributário do Estado da Bahia (COTEB) para afastar divergências entre este e o Código Tributário Nacional. Pela importância dessa sugestão, transcrevo tal passagem:

*“Não obstante, tendo em vista o conteúdo das discussões sobre a matéria em comento, acolho a sugestão manifestada pela i. Procuradora Chefe em exercício no despacho de fls. 187/188, deve o presente expediente retornar à PROFIS para que seja elaborada minuta de projeto de lei alterando a regra prevista pelo art. 107-B,*

*5º do COTEB, com o propósito de afastar a divergência de prazo estabelecidos entra a legislação estadual e as normas gerais constantes do CTN.”*

Ora, se há necessidade de alteração, é sinal de que tal norma não é adequada para a solução e regulação das situações jurídicas tributárias realizadas dentro do Estado da Bahia. Daí se depreende a necessidade de alinhamento da legislação estadual com o CTN, o que reforça a tese de que o prazo decadencial deve ser aquele estabelecido pelo Código Tributário Nacional, lei de âmbito nacional, consoante inteligência da Súmula Vinculante nº 08.

Nesse contexto, devo lembrar que uma Súmula Vinculante tem poder impositivo, em razão do seu caráter e efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração Pública direta e indireta, em todas as esferas de poder. Ou seja, me parece inapropriada, quiçá impossível, a utilização do COTEB como ferramenta de condução da questão de definição do marco inicial do prazo decadencial, uma vez que as questões gerais de matéria tributária só podem ser dispostas em lei específica, ditada pela Constituição Federal.

Com a edição da Súmula em debate, devemos repensar nosso entendimento para adequá-lo à nova realidade jurídica, imposta pelo STF, mas de forma alguma aplicá-la como anteriormente se fazia (com base no COTEB ao invés do CTN), como tem opinado a PGE/PROFIS, sob pena de prejudicar o próprio erário estadual, ante a flagrante inconstitucionalidade do regramento estadual e de se afastar do princípio da eficiência (art. 37, caput da CF), pois, nos tempos atuais, em plena era digital, 5 anos é tempo mais que suficiente para que o Fisco lance ou perquiria qualquer soma a título de tributo.

Tecidas as considerações acerca da impossibilidade da aplicação do COTEB na regulação de matérias gerais de direito tributário, por não ser a norma prevista na CF/88, resta saber quando devemos aplicar o regramento do CTN no ICMS. Como sabido, o Código Tributário tem dois artigos dispondo sobre a decadência: o art. 150, §4º, para lançamento por homologação, e o art. 173, I, para lançamentos de ofício.

Daí, para sabermos qual a regra deva ser usada, temos que definir de maneira segura, quando estamos diante de um lançamento por homologação e quando estamos diante de um lançamento de ofício.

Primeiramente, vale transcrever os artigos 150, §4º e 173, I do CTN:

*“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

*(...)*

*§ 4º Se a lei não fixar prazo a 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.”*

*(...)*

*“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”*

Depois, devemos observar as normas e o entendimento jurisprudencial dominante do STJ para definir quando é caso de lançamento por homologação e de ofício. Nessa esteira, o COTEB, numa reprodução do artigo 150, do CTN, assim entende o que seria o lançamento por homologação, consoante o teor do seu art. 107-B:

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

Sobre a diferenciação dos lançamentos, o STJ já pacificou seu entendimento no sentido de que lançamentos por homologação seriam aqueles que os sujeitos passivos têm o dever de antecipar

o pagamento do ICMS sem que haja prévio exame por parte da autoridade administrativa, sendo aplicável, nestes casos, o quanto disposto no art. 150, §4º do CTN, ou seja, a regra da decadência após 5 anos da ocorrência do fato gerador.

Podemos trazer à baila, a Decisão do Agravo Regimental no Recurso Especial 117291 do Rio Grande do Sul, de relatoria do Ministro Benedito Gonçalves, que muito bem expõe o entendimento consolidado do STJ:

*“EMENTA - PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOR. DECADÊNCIA. APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CTN. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. ART. 20, § 4º, E 21, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC.*

*1. Agravo regimental no Recurso especial em que se discute o prazo para a constituição de crédito tributário remanescente de ICMS, no caso em que ocorre o pagamento a menor do tributo.*

*2. Nos tributos cujos sujeitos passivos têm o dever de antecipar o pagamento sem que haja prévio exame da autoridade administrativa, caso se apure saldo remanescente, a Fazenda deverá constituir-lo no prazo de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, sob pena de ocorrer a extinção definitiva do crédito, nos termos do parágrafo 4º do art. 150 do CTN. Precedentes: AgRg no REsp 1.152.747/MG, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 22/2/2011; AgRg no REsp 1.192.933/MG, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 11/2/2011; AgRg no REsp 1.182.862/RS, Rel. Ministro Hamilton Carvalhido, Primeira Turma, DJe 2/2/2011.*

*3. Ademais, a Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 973.733/SC, realizado nos termos do art. 543-C e sob a relatoria do Ministro Luiz Fux, sedimentou o entendimento de que o art. 173, I, do CTN se aplica aos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou, quando, a despeito da previsão legal, não há o pagamento, salvo nos casos de dolo, fraude ou simulação.*

*4. Honorários advocatícios fixados em 0,5% sobre o valor atualizado da causa, nos termos do art. 20, § 4º e 21, § 1º, do CPC.*

*5. Agravo regimental não provido.*

*(AgRg no REsp 1172391 / RS / AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL 2009/0249482-0 / Relator(a) Ministro BENEDITO GONÇALVES (1142) / Órgão Julgador T1 - PRIMEIRA TURMA Data do Julgamento: 04/08/2011 / Data da Publicação/Fonte DJe 10/08/2011)”.*

Desse modo, em reforço a tal argumentação, e consoante pacificada jurisprudência, sobretudo do Superior Tribunal de Justiça, conforme já mencionado, o prazo decadencial conta-se na forma do artigo 173, I, do Código Tributário Nacional:

*PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. VIOLAÇÃO DO ARTIGO 535 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS. ALTERAÇÃO DAS CONCLUSÕES DA CORTE A QUO. IMPOSSIBILIDADE. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 7/STJ. DECADÊNCIA. INÍCIO DO PRAZO NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO FEITO (ART. 173, I, DO CTN).*

*(...)*

*3. Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, quando o sujeito passivo omite-se no cumprimento dos deveres que lhe foram legalmente atribuídos, deve a autoridade fiscal proceder ao lançamento de ofício (CTN, art. 149), iniciando-se o prazo decadencial de cinco anos no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido feito (artigo 173, I, do CTN).*

*4. Agravo regimental não provido (AgRg no Ag nº. 1.315.679/SP, relator Minintro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgamento ocorrido em 02 de junho de 2011).*

*AGRAVO REGIMENTAL. PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. ICMS. 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. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA. (RECURSO REPETITIVO - RESP 973.733-SC).*

*1. O tributo sujeito a lançamento por homologação, em não ocorrendo o pagamento antecipado pelo contribuinte, incumbe ao Fisco o poder-dever de efetuar o lançamento de ofício substitutivo, que deve obedecer ao prazo decadencial estipulado pelo artigo 173, I, do CTN, segundo o qual o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.*

(...)

3. Desta sorte, como o lançamento direto (artigo 149, do CTN) poderia ter sido efetivado desde a ocorrência do fato gerador, é do primeiro dia do exercício financeiro seguinte ao nascimento da obrigação tributária que se conta o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário, na hipótese, entre outras, da não ocorrência do pagamento antecipado de tributo sujeito a lançamento por homologação, independentemente da data extintiva do direito potestativo de o Estado rever e homologar o ato de formalização do crédito tributário efetuado pelo contribuinte (Precedentes da Primeira Seção: AgRg nos EREsp 190287/SP, desta relatoria, publicado no DJ de 02.10.2006; e ERESP 408617/SC, Relator Ministro João Otávio de Noronha, publicado no DJ de 06.03.2006).

(...)

5. À luz da novel metodologia legal, publicado o julgamento do Recurso Especial nº. 973.733/SC, submetido ao regime previsto no artigo 543-C, do CPC, os demais Recursos já distribuídos, fundados em idêntica controvérsia, deverão ser julgados pelo relator, nos termos do artigo 557, do CPC (artigo 5º, I, da Res. STJ 8/2008).

6. Agravo regimental desprovido (AgRg no REsp. n. 1.074.191/MG, rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, j. em 2-3-2010, DJe de 16-3-2010).

Frise-se que não estou aqui negando efeito à Súmula Vinculante do STF, muito ao contrário, pois a sociedade vive ao império da lei, e do princípio da legalidade. Todavia, as decisões acima enunciadas não se reportam à Decisão acerca de matéria previdenciária, tal como a que baseou a Súmula Vinculante nº. 08, mas, especificamente, a ICMS, tributo que se discute nesta oportunidade.

Observe-se pela importância, o prazo extintivo do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário, ou seja, efetuar o lançamento de ofício é regulado, repito, pelo artigo 173, inciso I do Código Tributário Nacional, que estabelece o decurso de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

O citado dispositivo prevalece à previsão de homologação tácita do lançamento efetuado pelo contribuinte a que alude o art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, quanto ao montante não contemplado na apuração, posteriormente verificado pelo Fisco, e devidamente lançado de ofício, nos termos do art. 149, inciso V do mesmo diploma legal.

Acerca desta matéria, a festejada professora Misabel de Abreu Machado Derzi, aborda a questão com propriedade:

*"A inexistência de pagamento de tributo que deveria ter sido lançado por homologação, ou a prática de dolo, fraude ou simulação por parte do sujeito passivo ensejam a prática do lançamento de ofício ou revisão de ofício, previsto no art. 149. Inaplicável se torna então a forma de contagem disciplinada no art. 150, § 4º, própria para a homologação tácita do pagamento (se existente). Ao lançamento de ofício aplica-se a regra geral do prazo decadencial de cinco anos e a forma de contagem fixada no art. 173 do mesmo Código." (Direito Tributário Brasileiro – Editora Forense, 11ª Edição, páginas 912 e 913).*

Dessa forma, não poderia ser outro o meu entendimento, diante dos argumentos acima expostos.

Logo, da análise das peças que compõem os autos, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2005, a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 1º de janeiro de 2006, findando-se em 31 de dezembro de 2010. Desta forma, os fatos geradores evidenciados no feito, relativos ao período questionado, ver-se-iam atingidos pela decadência somente a partir de 1º de janeiro de 2011.

Assim, claro está que a constituição do crédito tributário, relativamente ao exercício de 2005, deu-se dentro do prazo decadencial, não se tendo fulminado, ainda, o direito da Fazenda Pública de constituí-lo, vez que o lançamento deu-se em 30 de agosto de 2010, e sua ciência em 01 de setembro de 2010.

Por tais razões, afasto a decadência argüida pelo recorrente, rejeitando a preliminar levantada, vez que o processo administrativo tributário, sob pena de nulidade, obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência, que no caso presente, foram rigorosamente obedecidos, razão pela qual adentro no exame de mérito.

Nesta análise, permito-me repetir a acusação fiscal, que deu azo ao lançamento tributário: **“exigência de acréscimos moratórios, no montante de R\$ 519.638,32, relativo a todos os meses de 2005, com exceção de setembro e novembro, referente ao ICMS pago *intempestivamente*, porém espontâneo, uma vez que o contribuinte efetuou o pagamento da primeira parcela estabelecida pelo artigo 1º do Decreto nº. 9.250/04 em valor menor ao estabelecido e complementou o pagamento junto com o imposto pago no dia 20 do mês subsequente, *sem recolher os acréscimos moratórios referentes à primeira parcela*”**. (grifos do relator)

A partir desta afirmativa contida no lançamento, e em atenção às colocações contidas na peça recursal, permito-me fazer alguns comentários. O primeiro deles é quanto ao núcleo da acusação: cobra-se “*acrécimos moratórios*”. E qual seria o conceito de tal expressão?

A boa doutrina ensina que os juros podem ser compensatórios ou moratórios. Aqueles constituem a remuneração devida por uma pessoa pelo uso temporário e consentido do capital de outra, se caracterizando como frutos do capital, riqueza nova decorrente deste.

Já os juros ou acréscimos de mora, por sua vez, correspondem à indenização do dano causado por aquele que não **paga a sua dívida no vencimento** ou não restitui no instante azado dinheiro alheio de que tenha a posse.

Sua incidência pressupõe, portanto, a prática de ato ilícito (*rectius*, de omissão ilícita: a impontualidade) pelo devedor. Esta é condição básica.

Pontes de Miranda entende que “*os juros moratórios são usurae punitoriae. (...) Juros moratórios não se infligem por lucro dos demandantes, mas por mora dos solventes.*” (in *Tratado de Direito Privado*, tomo 24. Campinas, Bookseller, páginas 46 a 50).

Já Orlando Gomes, entende que:

*“...em se verificando a impontualidade, pode o credor exigir a prestação devida e a indenização do dano sofrido em consequência do atraso na execução.*

(...)

*Nas dívidas pecuniárias, as perdas e danos consistem nos juros moratórios. É intuitiva a razão dessa especificidade. A privação do capital em consequência do retardamento na sua entrega ocasiona prejuízo que se apura facilmente pela estimativa de quanto renderia, em média, se já estivesse em poder do credor.*

(...)

*Se bem que os juros de mora constituam a indenização específica, devida em consequência de retardamento culposo no cumprimento da obrigação, não é necessário, para exigí-los, que o credor alegue prejuízo. O devedor é obrigado a pagá-los independentemente de qualquer postulação, porque a lei os presume.”* (in *Obrigações*, Rio de Janeiro, Ed. Forense, páginas 199 e 200).

Já Sílvio Rodrigues distingue sabiamente os juros ou acréscimos moratórios daqueles de natureza compensatória:

*“...distinguem-se os juros em compensatórios e moratórios. Quando compensatórios, os juros são os frutos do capital empregado e nesse sentido é que melhor assenta o conceito acima formulado. Quando moratórios, constituem indenização pelo prejuízo resultante do retardamento culposo.”* (*Direito Civil*, volume 2, São Paulo, Ed. Saraiva, página 258).

*“Os juros remuneratórios são devidos desde o trespasses; os moratórios – que correspondem à indenização pela inadimplência nas obrigações de dar (ou pagar), por ato imputável ao devedor – fluem a partir do momento em que se caracteriza a mora. Importante, pois, definir em que momento ela ocorre.”* nos ensina Ruy Rosado de Aguiar Júnior, em seu livro *Os contratos bancários e a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça*, In *Revista dos Tribunais*, ano 1992, volume 811, páginas 99-14).

No aspecto legal, o Código Civil em vigor, estabelece em seu artigo 404 que “*As perdas e danos, nas obrigações de pagamento em dinheiro, serão pagas com atualização monetária segundo índices oficiais regularmente estabelecidos, abrangendo juros, custas e honorários de advogado, sem prejuízo da pena convencional.*

*Parágrafo único. Provado que os juros da mora não cobrem o prejuízo, e não havendo pena convencional, pode o juiz conceder ao credor indenização suplementar.”*

Assim, os juros de mora têm caráter indenizatório quer incidam sobre indenização não honrada no momento oportuno, quer incidam sobre obrigação decorrente de ato lícito não satisfeita no vencimento (pagamento tempestivo de tributo, no caso presente).

Tais conceitos são importantes para a configuração, ou não da possibilidade da Fazenda Pública realizar tal cobrança.

Quanto ao posicionamento do Poder Judiciário em relação ao conceito e aplicação dos acréscimos ou juros moratórios, encontra-se perfeitamente exposto na Decisão da Ministra Eliana Calmon, ao apreciar o RESp. nº. 1.037.452:

*“Entretanto, neste processo o enfrentamento passa pela nova visão dos juros moratórios a partir do atual Código Civil que, no parágrafo único do art. 404, deu aos juros moratórios a conotação de indenização, como pode ser visto na transcrição seguinte:*

*‘Art. 404. As perdas e danos, nas obrigações de pagamento em dinheiro, serão pagas com atualização monetária segundo índices oficiais regularmente estabelecidos, abrangendo juros, custas e honorários de advogado, sem prejuízo da pena convencional.*

*Parágrafo único. Provas que os juros da mora não cobrem o prejuízo, e não havendo pena convencional, pode o juiz conceder ao credor indenização suplementar.’*

*Segundo decidiu o Tribunal de Apelação:*

*‘1) ... a indenização representada pelos juros moratórios corresponde aos danos emergentes, ou seja aquilo que o credor perdeu em virtude da mora do devedor.*

*Houve a concreta diminuição do patrimônio do autor, por ter sido privado de perceber o salário de forma integral, no tempo em que deveria ter sido adimplido. Os juros moratórios, nesse sentido, correspondem a uma estimativa prefixada do dano emergente, nos termos dos arts. 395 do Código Civil vigente e 1.061 do Código Civil de 1916.*

*(...)*

*Detive-me na tese de fundo e a conclusão a que chego, diante dos claros termos do parágrafo único do Código Civil, é a de que os juros de mora têm natureza indenizatória e, como tal, não sofrem a incidência de tributação. A questão não passa pelo Direito Tributário, como faz crer a Fazenda, quando invoca o instituto da isenção para dizer que houve dispensa de pagamento de tributo sem lei que assim o determine.*

*A questão é simples e está ligada à natureza jurídica dos juros moratórios, que a partir do novo Código Civil não mais deixou espaço para especulações, na medida em que está expressa a natureza indenizatória dos juros de mora.”*

Feita tal distinção é pacífico, pois, o entendimento de que o acréscimo moratório advém do **inadimplemento** de uma obrigação de pagar, no caso presente, o imposto, de forma tempestiva.

Quanto a argumentação Recursal, reiterada no memorial apresentado na assentada do julgamento, de que o artigo correto de enquadramento do Auto de Infração deveria ser o artigo 138-B do RICMS/97, ao invés do 138, e que a autuação foi lavrada com base em dispositivos inaplicáveis ao presente caso, visto o período de ocorrência dos fatos geradores, gostaria de esclarecer que o disposto no artigo 19 do RPAF/99, preceitua que a indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal.

Invoca o recorrente a aplicação do artigo 138-B do RICMS/99, que vigorava na época da ocorrência dos fatos geradores. Somente não informa em qual dos seus incisos, se o inciso I ou o inciso II. Neste ponto, necessário transcrever a redação do mesmo:

*“Art. 138-B. Os acréscimos moratórios, incidentes a partir de janeiro de 2001, serão calculados segundo os seguintes critérios (Lei nº 7753/00):*

*I - sobre os débitos denunciados espontaneamente, incidirão apenas acréscimos moratórios equivalentes 0,11% (onze centésimos por cento) ao dia, limitados a 10% (dez por cento), mais a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC) para títulos federais, 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;*

***II** - sobre os débitos reclamados em lançamento de ofício, a partir de 30 (trinta) dias de atraso, incidirão acréscimos equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC) para títulos federais, 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.*

***Parágrafo único.** A partir de 1º de janeiro de 2006, também incidirão acréscimos moratórios sobre os débitos reclamados em lançamento de ofício decorrentes do descumprimento de obrigação tributária acessória, na forma prevista no inciso II deste artigo.*

Aqui, façamos breve consulta ao teor do Decreto nº. 9.250/04. Tal diploma legal, datado de 26 de novembro de 2004, dispunha acerca do recolhimento do ICMS por empresas que desenvolvessem as atividades nele especificadas.

Em seu artigo 1º, tal dispositivo previa que em substituição aos prazos de recolhimento do ICMS previstos na seção II do Capítulo XIV do Título I do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284, de 14 de março de 1997, o recolhimento do ICMS por empresas inscritas no Cadastro de Contribuinte do ICMS do Estado da Bahia (CAD-ICMS) que desenvolvessem atividades de **prestações de serviços de telecomunicações com fio, sem fio ou por satélite**, de produção ou distribuição de energia elétrica e de refino de petróleo, relativamente às operações e prestações próprias, bem como o relativo à substituição tributária, ocorridas durante o mês, seria efetuado em duas parcelas: a primeira, até o penúltimo dia útil do mês, o valor do imposto incidente nas operações e prestações realizadas no período de 1 a 20, ao passo que a segunda, até o dia 20 do mês subsequente, o valor do imposto mensal apurado na forma prevista no Capítulo XIII do Título I do RICMS, deduzindo-se a parcela recolhida na parcela anteriormente recolhida.

Opcionalmente, para as empresas das atividades de prestações de serviços de telecomunicações com fio, sem fio ou por satélite, e de produção ou distribuição de energia elétrica, o recolhimento poderia se dar no percentual de 50% (cinquenta por cento).

Isso significa dizer que os contribuintes tinham a opção de realizar o recolhimento da parcela do imposto de duas formas. Independentemente da opção escolhida, os prazos deveriam ser respeitados e obedecidos. Assim, qualquer atraso no pagamento das parcelas, colocaria o sujeito passivo em mora. E isso foi constatado pela auditoria realizada na empresa autuada, diante da descrição dos fatos no Auto de Infração.

Como consequência da mora, a legislação estadual prevê a possibilidade de cobrança de acréscimos moratórios, figura já abordada linhas acima.

Logo, resta claro que mesmo que recolhesse de forma espontânea, como ocorreu, da parcela do imposto devido, e que foi recolhido a menor na data aprazada, o recorrente estava obrigada a acrescentar ao valor do principal (imposto), a parcela relativa a tais acréscimos (artigo 138-B RICMS/97 inciso I), ainda que o atraso ocorresse por um dia, vez que já estaria configurada a mora. Não o fazendo, ensejou a cobrança, via ação fiscal, e consequentemente, configurando-se a hipótese do inciso do mesmo artigo 138-B supra referido.

Repare que estamos falando do objeto do lançamento, que nada mais é, reitere-se, de cobrança de acréscimo moratório, e em momento algum a autuação se reporta a cobrança de imposto, ou de multa por infração pura e simples, ao contrário. Esclarece de forma clara que o sujeito passivo realizou o recolhimento da parcela de imposto recolhido a maior, no período anterior a que por força do Decreto acima mencionado, estava obrigado a fazer.

A cobrança, ora em apreciação, foi do acréscimo moratório, ou juro moratório, diante do atraso verificado, e que o recorrente, em momento algum da extensa peça recursal nega tal atraso. De igual forma, também em momento algum a cobrança via lançamento se reporta a imposto, fique bem claro.

Outra observação que entendo importante é distinguir a recolhimento espontâneo da denúncia espontânea. O primeiro, prática adotada no presente caso pelo sujeito passivo, é o simples recolhimento de eventual parcela que venha a ser percebida como devida, independentemente de qualquer outra prática.

No caso em comento, tendo o recorrente recolhido a menor parcela de imposto no prazo determinado, o fez em outro momento, apenas sem os devidos acréscimos devidos. Já a denúncia espontânea, vem a ser o procedimento pelo qual a empresa formaliza a existência de débito junto à Fazenda Pública, o que no presente caso, não ocorreu.

Neste caso, o entendimento do STJ é no seguinte sentido:

**PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ART. 138 DO CTN. AUSÊNCIA DE INDICAÇÃO DA ESPÉCIE TRIBUTÁRIA E DA INFRAÇÃO DENUNCIADA. PROIBIÇÃO DO VENIRE CONTRA FACTUM PROPRIUM.**

*1. Hipótese em que autora-recorrente pediu a declaração da inexistência de relação jurídica válida que possa obrigá-la ao pagamento da multa moratória, nos recolhimentos dos tributos federais arrecadados pela Secretaria da Receita Federal e INSS que serão efetuados, com os acréscimos da correção monetária e juros moratórios, antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração de não recolher na data de vencimento o tributo devido, conforme o benefício da denúncia espontânea. Defende que a Lei n. 9.430/96, art. 61, e a Lei n. 8.212/91, art. 35, teriam revogado o art. 138 do CTN ao fazerem menção à multa moratória para a hipótese de pagamentos em atraso de tributos e contribuições sociais. Não indica, contudo, os tributos objeto da denúncia espontânea.*

*2. Refuta-se a alegação de que o caso é de "tributo não declarado e não pago", pois não há nos autos qualquer menção a nenhuma das espécies tributárias nem a fatos ou atos determinados, mas apenas a vontade de ver declaradas inconstitucionais as disposições da Lei n. 9.430/96 e da Lei n. 8.212/91, que instituem a multa moratória para os casos de pagamento em atraso de tributos e contribuições sociais. Assim, em verdade, a autora-recorrente pretende é uma autorização judicial, extensível a qualquer espécie de lançamento tributário e a qualquer espécie tributária, para decotarem-se os valores referentes às multas moratórias de débitos tributários já vencidos, e que irão ser pagos. Porém, não havendo nenhuma indicação de fato, ou ato preciso, nem sobre qual espécie tributária se refere a pretensão, não há como se alegar que o caso enseja a aplicação do art. 138 do CTN. A parte recorrente não pode se beneficiar de sua própria torpeza. Proibição do venire contra factum proprium.*

*3. Diante das peculiares alegações do recorrente, é importante lembrar que "o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária" (art. 161 do CTN) e que "denúncia espontânea da infração" enseja, no mínimo, a indicação da infração.*

*4. Agravo regimental não provido.*

*(AgRg no AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 996.102 - RO (2007/0292479-6), relator Ministro Benedito Gonçalves, Agravante BRASIL TELECOM S/A)*

Repare que tal Decisão refere-se à empresa do mesmo ramo de atividade da empresa autuada. Contextualizando tal Decisão, a mesma foi prolatada, tendo em vista Decisão do Ministro José Delgado, assim ementada:

**TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO FEITO COM ATRASO. MULTA MORATÓRIA. CABIMENTO. SÚMULA 83/STJ.**

*1. É firme a jurisprudência desta Corte no sentido de não se configurar denúncia espontânea, nos casos de tributos sujeitos a lançamentos por homologação, quando o pagamento do débito tributário é feito a destempo, sendo plenamente aplicável a imposição de multa moratória. Incidência da Súmula n. 83/STJ.*

*2. Agravo de instrumento não-provido. Alega a embargante, em síntese, que a Decisão agravada aplicou de modo equivocado a orientação do STJ, pois o caso é de tributo não declarado e não pago, hipótese que se amolda às disposições do art. 138 do CTN.*

E, não se verificando a previsão legal (agregação do acréscimo moratório ao valor do imposto, diante do atraso de pagamento, ou seja, da inadimplência do contribuinte/sujeito passivo), é lícito à Fazenda Pública, quando da realização de auditoria na empresa, com o fito de constatar o cumprimento das obrigações tributárias, quer as de caráter principal, quer as de natureza acessória, verificando tal fato, impor a devida e necessária penalidade, vez que, neste momento, a empresa não poderá mais agir de forma espontânea.

Isso por que dentre os princípios norteadores do processo administrativo fiscal, encontra-se o da legalidade, inserido no nosso ordenamento jurídico no artigo 5º, inciso II, da Constituição

Federal, que preconiza que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei. Isso significa dizer que somente através das espécies normativas elaboradas consoante as regras do processo legislativo constitucional se podem criar obrigações para quem quer que seja.

Doutrinadores como Celso Bastos e Ives Gandra Martins defendem que o Princípio da Legalidade tem mais característica de garantia constitucional do que de direito individual, pelo fato de não resguardar um bem da vida específico, e sim garantir ao particular a prerrogativa de rechaçar injunções impostas por outra via que não a da lei.

Além do Princípio da Legalidade estabelecido genericamente no artigo 5º, inciso II, da Carta Magna, em nosso ordenamento jurídico podemos falar da estrita legalidade tributária, sendo importante frisar que o verdadeiro conteúdo do Princípio da Legalidade Tributária ultrapassa a simples autorização do Legislativo para o Estado cobrar um tributo e deve ser entendido de forma a açambarcar dois prismas distintos: legalidade formal e material. No tocante à legalidade formal, podemos dizer que toda regra tributária precisa se inserir no ordenamento jurídico de acordo com as regras de processo legislativo e, também, ser formulada por órgão com poder para elaborar tais normas.

Quanto à legalidade material, torna-se indispensável que sejam estabelecidos todos os aspectos relevantes para que no caso concreto se possa determinar as obrigações tributárias, não bastando apenas a exigência de lei, como fonte de produção jurídica específica. Mais que isso, necessita-se a fixação, de todos os critérios de Decisão, sem qualquer margem de liberdade ao administrador.

Em suma: obediência a tal princípio significa submissão e respeito à lei, ou a atuação dentro da esfera estabelecida pelo legislador.

Além do texto constitucional, o princípio da legalidade tributária também está previsto no artigo 97 do Código Tributário Nacional.

Postas tais assertivas, vejamos o caso concreto: consta à fl. 04 dos autos, Termo de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos Fiscais, cientificado ao sujeito passivo em 26 de outubro de 2009, que nos termos da legislação substitui o Termo de Início de Fiscalização.

Isso significa dizer que o contribuinte foi formalmente comunicado de que se encontrava sob procedimento de fiscalização, para a conferência e homologação de seus procedimentos tributários, por parte do Fisco, diante da natureza do ICMS.

O principal efeito do início da fiscalização é a exclusão da espontaneidade do sujeito passivo prevista no artigo 138, parágrafo único do CTN, o qual reza que não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

Isso significa dizer que, a partir de tal momento (da ciência da intimação), qualquer eventual débito tributário existente por parte do recorrente não mais poderia ser recolhido ou ajustado através de denúncia ou procedimento espontâneo de iniciativa do sujeito passivo, relativamente ao período abarcado pela auditoria da Secretaria da Fazenda.

E mais: constatada qualquer irregularidade em prática realizada pelo contribuinte, deveria o fisco, através do lançamento tributário realizar a sua cobrança, o que foi feito no caso em tela.

Não se discute aqui a espontaneidade no recolhimento do imposto, vez que isso ocorreu de fato, antes do início da ação fiscal, mas apenas e tão somente, o fato de que tendo havido descumprimento pelo sujeito passivo da norma legal que regulava prazo de recolhimento para o imposto, ter que arcar com os acréscimos moratórios, o que no caso presente não se verificou, vez que o recorrente não fez o recolhimento de tal parcela a que estava obrigada a fazer, e sendo constatado pelos autuantes que o recorrente, ainda que tenha incorrido em mora não agregou aos seus recolhimentos intempestivos as parcelas correspondentes aos acréscimos moratórios, foi feita a devida cobrança via Auto de Infração, o que traz como consequência direta a imposição da devida penalidade.

Em suma; tendo havido a inadimplência do sujeito passivo, em relação a parte da parcela do imposto que deveria recolher, nos termos do disposto em Decreto específico, sem que acompanhasse tal recolhimento o pagamento dos acréscimos moratórios não somente previstos na legislação, como, de igual modo, representam aquilo que o conceito do juro moratório, tão amplamente explicitado linhas atrás, no que Sílvia Rodrigues, igualmente transcrito, denomina de “indenização pelo prejuízo resultante do retardamento culposo”. Por tais motivos, não posso acatar os argumentos recursais neste sentido, sequer acolher os julgados transcritos pelo recorrente.

Quanto ao argumento recursal de que, em função da sucessão ocorrida na empresa autuada não poderia responder pelos débitos da sucedida, vemos que a responsabilidade tributária caracteriza-se pelo fato de que uma terceira pessoa que não seja contribuinte, ou seja, que a princípio não teria qualquer relação direta e pessoal com o fato gerador da obrigação principal, fica obrigada, em caráter supletivo ou não, em sua totalidade ou parcialmente, ao pagamento ou cumprimento da obrigação, por força de determinação legal.

A despeito de não ter relação íntima com a conduta descrita na norma tributária impositiva da obrigação principal, para ser responsável é necessária a existência de vínculo de qualquer natureza entre o sujeito responsável e o fato imponible, o que significa dizer que a norma legal não pode eleger qualquer pessoa como responsável tributário, de forma aleatória ou indiscriminada, mas somente pessoa que, destarte não tenha relação direta e pessoal, possua algum tipo de vínculo com a pessoa do contribuinte de direito ou a situação descrita como fato gerador da obrigação.

A lei determina que é responsável tributário o sucessor pelos tributos devidos pelo contribuinte até a data do respectivo ato que importe em sucessão. Vale salientar que o artigo 129 do CTN, esclarece ser relevante para a sucessão a data da ocorrência do fato imponible que, ainda que haja lançamento posterior, deverá ter ocorrido antes do ato de sucessão.

O mesmo dispositivo enumera quem são os responsáveis tributários por sucessão:

(...)

*"A pessoa jurídica que resultar de fusão, transformação ou incorporação é responsável pelos tributos devidos até a data do respectivo ato pela pessoa jurídica fusionada, transformada ou incorporada".*

Tal dispositivo (CTN) estipula, ainda, algumas situações quanto à responsabilidade por sucessão do adquirente de fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional. Com o advento da Lei Complementar n.º 118/05, que alterou o CTN, a sucessão não se aplica nos casos em que a aquisição seja resultado de alienação judicial de processo de falência ou recuperação judicial, salvo se o adquirente for sócio da sociedade empresária falida ou em recuperação judicial, parente em linha reta ou colateral até o 4º grau, consanguíneo ou afim do devedor falido ou em recuperação judicial ou de seu sócio, ou ainda se identificado como agente do devedor visando fraudar a sucessão tributária, o que diga-se, não é o caso do recorrente, vez que a sucessão se deu por incorporação, situação lícita e prevista a própria legislação empresarial.

Outro ponto importante é o disposto no art. 123 do CTN que torna ineficaz qualquer convenção entre particulares com a finalidade de alterar a responsabilidade pelo cumprimento das obrigações tributárias, não podendo ser oposta contra a Fazenda Pública.

Ao abraçar a tese recursal, o recorrente simplesmente desconhece o teor do artigo 129 do CTN, o qual se reporta à expressão “crédito tributário”, que nada mais é do que o doutrinador Hugo de Brito Machado, em sua obra Curso de Direito Tributário. São Paulo, Ed. Malheiros, 2007, página 199, conceitua como (...) “o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (o objeto da relação obrigacional)”.

Crédito tributário seria, pois, o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o sujeito ativo pode exigir do contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo

ou da **penalidade pecuniária**, que vem a ser o objeto da relação obrigacional. Reforce-se que a obrigação tributária não é afetada por nenhuma circunstância capaz de modificar o crédito tributário, sua extensão, seus efeitos, ou as garantias e privilégios a ele atribuídos, ou excluir sua exigibilidade. Ex: o lançamento pode ser nulo por falta de defesa, mas a obrigação tributária respectiva permanece intacta. Antes do lançamento existe a obrigação. A partir do lançamento surge o crédito.

Teria então o conceito de crédito tributário, sentido amplo, abarcando, reitere-se, não somente o tributo, mas de igual forma, a penalidade pecuniária que poderia ser definida como toda multa representada em expressão monetária (dinheiro ou pecúnia), imposta a um infrator, sobre cujo patrimônio incide. Pode ser aplicada, quer como pena acessória, ou isoladamente.

Logo, neste raciocínio, ainda que havendo, como no presente caso, sucessão via incorporação da empresa Stemar, originalmente o autuado, pela empresa Claro S.A., esta, na qualidade de incorporadora, assume o ônus, não somente em relação às infrações de natureza tributária cometidas pela incorporada, antes do processo de reorganização societária, como, de igual modo, pela incidência de qualquer penalidade resultante do cumprimento de obrigação tributária, ou lançamento de ofício.

No âmbito deste órgão, tal matéria não mais apresenta qualquer controvérsia de julgamento, ao analisarmos, por exemplo, os Acórdãos nº. 0351-11/11 e 0349-11/11, ambos da Primeira Câmara de Julgamento Fiscal, os quais tiveram como relatores, inclusive, representantes das classes empresariais e 0167-12/11, desta Segunda Câmara de Julgamento Fiscal.

Neste último, a ilustre Relatora, a ilustre Conselheira Mônica Roters, assim se expressou:

*“A sucessão, quer seja por incorporação, fusão e cisão, envolve operações societárias no sentido de que uma pessoa jurídica transfere a outra um conjunto de direitos e obrigações, ativos e passivos, de forma tal que, sem que haja solução de continuidade, uma pessoa jurídica prossiga uma atividade até então exercida pela outra.*

*Assim configurada, uma sucessão negocial implica transferência de responsabilidade de pagamento de tributos (lançados, em vias de lançamento ou a serem lançados), observados, evidentemente, aqueles alcançados pela decadência ou pela prescrição.*

*Neste sentido o Código Tributário Nacional (CTN), em seus artigos 129, 132 e 133 prevê as consequências jurídico-tributárias quando da sucessão entre empresas, conforme transcrevo.*

*(...)*

*Por outra banda, o mesmo CTN estabelece, salvo disposição em contrário, que a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.*

*No entanto, a doutrina e jurisprudência pátrias encontram-se divididas no que concerne à transmissibilidade das multas à empresa sucedida. Filio-me, juntamente com a PGE/PROFIS, à corrente de que as multas moratórias ou punitivas integram o passivo da empresa sucedida.*

*E, nesta linha tem se posicionado o STJ, em diversas decisões, cujas ementas como exemplos abaixo transcrevo e que tem, como colocado pela PGE/PROFIS, a competência, atualmente, de interpretar a norma Federal, no caso o CTN.*

*(...)*

**RECURSO ESPECIAL Nº1085071/SP (2008/0187767-4)**

**Data do Julgamento: 21 de maio de 2009**

**RELATOR : MINISTRO BENEDITO GONÇALVES**

**EMENTA**

**TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL EM EMBARGOS À EXECUÇÃO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SUCESSOR EMPRESARIAL POR INFRAÇÕES DO SUCEDIDO. ARTIGO 133 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. PRECEDENTES.**

*1. Em interpretação ao disposto no art. 133 do CTN, o STJ tem entendido que a responsabilidade tributária dos sucessores estende-se às multas impostas ao sucedido, sejam de natureza moratória ou punitiva, pois integram o patrimônio jurídico-material da sociedade empresarial sucedida.*

*2. “Os arts. 132 e 133, do CTN, impõem ao sucessor a responsabilidade integral, tanto pelos eventuais tributos devidos quanto pela multa decorrente, seja ela de caráter moratório ou punitivo. A multa aplicada antes da sucessão se incorpora ao patrimônio do contribuinte, podendo ser exigida do sucessor, sendo que, em qualquer*

*hipótese, o sucedido permanece como responsável. E devida, pois, a multa, sem se fazer distinção se é de caráter moratório ou punitivo; é ela imposição decorrente do não-pagamento do tributo na época do vencimento” (REsp n. 592.007/RS, Rel. Min. José Delgado, DJ de 22/3/2004).*

### *3. Recurso especial provido.*

Com efeito, durante algum tempo a interpretação da matéria no âmbito do STF divergiu do entendimento do STJ. Todavia, diante do fato de ser o direito dinâmico, a jurisprudência não se apresenta como imutável, nem arraigada a interpretações definitivas, ao contrário. Entretanto, as decisões recentes como as aqui trazidas, refletem o pensamento atual sobre o assunto.

E como prova de que sobre a questão não paira mais qualquer sombra de dúvida, no âmbito do Poder Judiciário, muito embora durante um lapso de tempo a matéria tenha gerado algumas controvérsias, inclusive no âmbito dos Tribunais Superiores, hoje não mais existentes, conforme já acima referido, posso citar como exemplo a Decisão constante do REsp 923012/MG, publicado no Diário do Poder Judiciário de 24/06/2010 pelo qual o Superior Tribunal de Justiça, através do Ministro Luís Fux apreciou matéria relativa ao tema, assim decidindo:

#### ***"Ementa:***

***TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÃO. SUCESSÃO DE EMPRESAS. ICMS. BASE DE CÁLCULO. VALOR DA OPERAÇÃO MERCANTIL. INCLUSÃO DE MERCADORIAS DADAS EM BONIFICAÇÃO. DESCONTOS INCONDICIONAIS. IMPOSSIBILIDADE. LC N.º 87/96. MATÉRIA DECIDIDA PELA 1ª SEÇÃO, NO RESP 1111156/SP, SOB O REGIME DO ART. 543-C DO CPC.***

*1. A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, que, por representarem dívida de valor, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão. (Precedentes: REsp 1085071/SP, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/05/2009, DJe 08/06/2009; REsp 959.389/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/05/2009, DJe 21/05/2009; AgRg no REsp 1056302/SC, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/04/2009, DJe 13/05/2009; REsp 3.097/RS, Rel. Ministro GARCIA VIEIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24/10/1990, DJ 19/11/1990).*

*2. "(...) A hipótese de sucessão empresarial (fusão, cisão, incorporação), assim como nos casos de aquisição de fundo de comércio ou estabelecimento comercial e, principalmente, nas configurações de sucessão por transformação do tipo societário (sociedade anônima transformando-se em sociedade por cotas de responsabilidade limitada, v.g.), em verdade, não encarta sucessão real, mas apenas legal. O sujeito passivo é a pessoa jurídica que continua total ou parcialmente a existir juridicamente sob outra "roupagem institucional". Portanto, a multa fiscal não se transfere, simplesmente continua a integrar o passivo da empresa que é: a) fusonada; b) incorporada; c) dividida pela cisão; d) adquirida; e) transformada. (Sacha Calmon Navarro Coêlho, in Curso de Direito Tributário Brasileiro, Ed. Forense, 9ª ed., p. 701)."*

No corpo de tal Decisão, o ilustre relator pontua que:

*"Trata-se de Recurso especial interposto por COMPANHIA MULLER DE BEBIDAS, sucessora por incorporação de Indústrias Müller de Bebidas Ltda., com fulcro nas alíneas "a", "b" e "c", do permissivo constitucional, contra acórdão prolatado pelo TJ/MG, assim ementado:*

*Apelação. Ação ordinária. Pretensão de não incluir na base de cálculo do ICMS os valores dados em bonificação. Não comprovado que as bonificações foram incondicionais, devem ser incluídos os respectivos valores na base de cálculo. Impõe-se à sucessora a obrigação de pagar as multas impostas à antecessora. Ação improcedente. Sentença mantida."*

Ou seja: tal Decisão versa, especificamente sobre o tema "responsabilidade tributária por sucessão de pessoa jurídica". Pelo texto, se constata que tal sucessão ocorreu por incorporação, tal como no caso ora examinado.

E prossegue a Decisão, que espanca, de forma definitiva, qualquer dúvida acaso ainda existente a respeito de tal tema:

*"No tocante ao segundo ponto suscitado, qual seja, a responsabilidade da sucessora- empresa incorporadora - pela multa aplicada à empresa incorporada, impõe-se o conhecimento do Recurso, ante o preenchimento dos requisitos de admissibilidade recursal.*

*Deveras, a questão não é nova nesta Corte Superior, consoante dessume-se dos seguintes precedentes:*

**TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL EM EMBARGOS À EXECUÇÃO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SUCESSOR EMPRESARIAL POR INFRAÇÕES DO SUCEDIDO. ARTIGO 133 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. PRECEDENTES.**

1. Em interpretação ao disposto no art. 133 do CTN, o STJ tem entendido que a responsabilidade tributária dos sucessores estende-se às multas impostas ao sucedido, sejam de natureza moratória ou punitiva, pois integram o patrimônio jurídico-material da sociedade empresarial sucedida.

2. Os arts. 132 e 133, do CTN, impõem ao sucessor a responsabilidade integral, tanto pelos eventuais tributos devidos quanto pela multa decorrente, seja ela de caráter moratório ou punitivo. A multa aplicada antes da sucessão se incorpora ao patrimônio do contribuinte, podendo ser exigida do sucessor, sendo que, em qualquer hipótese, o sucedido permanece como responsável.

É devida, pois, a multa, sem se fazer distinção se é de caráter moratório ou punitivo; é ela imposição decorrente do não-pagamento do tributo na época do vencimento" (REsp n. 592.007/RS, Rel. Min. José Delgado, DJ de 22/3/2004). Recurso especial provido.

(REsp 1085071/SP, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/05/2009, DJe 08/06/2009)

**TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. ARTIGO 159 DO CC DE 1916. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. MULTA TRIBUTÁRIA. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIASUCESÃO EMPRESARIAL. OBRIGAÇÃO ANTERIOR E LANÇAMENTO POSTERIOR. RESPONSABILIDADE DA SOCIEDADE SUCESSORA.**

1. Não se conhece do Recurso especial se a matéria suscitada não foi objeto de análise pelo Tribunal de origem, em virtude da falta do requisito do prequestionamento. Súmulas 282 e 356/STF.

2. A responsabilidade tributária não está limitada aos tributos devidos pelos sucedidos, mas abrange as multas, moratórias ou de outra espécie, que, por representarem penalidade pecuniária, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor.

3. Segundo dispõe o artigo 113, § 3º, do CTN, o descumprimento de obrigação acessória faz surgir, imediatamente, nova obrigação consistente no pagamento da multa tributária. A responsabilidade do sucessor abrange, nos termos do artigo 129 do CTN, os **créditos definitivamente constituídos, em curso de constituição ou "constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data"**, que é o caso dos autos.

4. Recurso especial conhecido em parte e não provido. (REsp 959.389/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/05/2009, DJe 21/05/2009)

**EXECUÇÃO FISCAL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 282 DO STF. SUCESSÃO DE EMPRESAS RECONHECIDA PELA CORTE A QUO. REEXAME. SÚMULA 7 DO STJ. MULTA. RESPONSABILIDADE DA EMPRESA SUCESSORA.**

(...)

3. Quanto à multa, tem-se que os encargos incidentes sobre o tributo (multa, juros, etc.) integram o passivo patrimonial da empresa sucedida, razão pela qual por eles responde a sucessora. Precedente: (REsp 1017186/SC, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 11/03/2008, DJe 27/03/2008)

4. Agravo regimental não provido.

(AgRg no REsp 1056302/SC, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/04/2009, DJe 13/05/2009)

**TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SSUCESÃO. AQUISIÇÃO DE FUNDO DE COMÉRCIO OU DE ESTABELECIMENTO COMERCIAL. ART. 133 CTN. TRANSFERÊNCIA DE MULTA.**

1. A responsabilidade tributária dos sucessores de pessoa natural ou jurídica (CTN, art. 133) estende-se às multas devidas pelo sucedido, sejam elas de caráter moratório ou punitivo. Precedentes.

2. Recurso especial provido.

(REsp 544.265/CE, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 16/11/2004, DJ 21/02/2005 p. 110)

**PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE OMISSÃO, OBSCURIDADE, CONTRADIÇÃO OU FALTA DE MOTIVAÇÃO NO ACÓRDÃO A QUO. EXECUÇÃO FISCAL. EMPRESA INCORPORADORA. SUCESSÃO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR. MULTA. ARTS. 132 E 133 DO CTN. PRECEDENTES.**

(...)

5. Precedentes das 1ª e 2ª Turmas desta Corte Superior e do colendo STF.

6. Recurso especial provido.

(REsp 745.007/SP, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/05/2005, DJ 27/06/2005 p. 299)

**EXECUÇÃO FISCAL - MULTA MORATORIA - RESPONSABILIDADE DO SUCESSOR. O SUCESSOR TRIBUTÁRIO E RESPONSÁVEL PELA MULTA MORATORIA, APLICADA ANTES DA SUCESSÃO. RECURSO CONHECIDO E PROVIDO.**

(REsp 3.097/RS, Rel. Ministro GARCIA VIEIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24/10/1990, DJ 19/11/1990 p. 13245)

*Com efeito, não é outra a conclusão que desponta de uma interpretação conjunta dos dispositivos legais pertinentes, sitos na Seção II, do Código Tributário Nacional, que versa a Responsabilidade dos Sucessores, in verbis:*

**"Art. 129.** O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data."

**"Art. 132.** A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas."

**"Art. 133.** A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato:

*I - integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade;*

*II - subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão."*

*Deveras, conquanto os arts. 132 e 133 do CTN refiram-se tão-somente aos tributos devidos pelos sucedidos, se interpretados tais dispositivos conjuntamente com o art. 129, chega-se à conclusão de que a regra naqueles insculpida aplica-se também aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição.*

*Nesse segmento, tem-se que os "créditos tributários" mencionados no aludido art. 129, na ótica do legislador, compreendem não apenas aqueles decorrentes de tributos, mas também os oriundos de penalidades pecuniárias, consoante dessume-se do art. 113, § 1º, do Codex Tributário, litteris:*

**"Art. 113.** A obrigação tributária é principal ou acessória.

*§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.*

*§ 2º A obrigação acessória decorrente da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.*

*§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária."*

No tocante à arguição de confiscatoriedade da multa aplicada, diante do percentual aplicado, observo que dentre os princípios vigentes no processo administrativo, um deles, dentre os de maior importância é o da legalidade, o qual tem a sua gênese na Constituição Federal, artigo 5º, inciso II, ao dispor que *"ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei"*. Esse princípio tem forte ligação com o próprio Estado de Direito, uma vez que nele é assegurado o "império da lei" ou "*jus imperium*".

No campo tributário, este princípio encontra-se devidamente explícito no artigo 150, inciso I da Carta Magna, ao dispor que *"nenhum tributo pode ser criado, aumentado, reduzido ou extinto sem que seja por lei"*. Desse comando, depreende-se que aos Estados, compete instituir e normatizar os tributos estaduais. Dessa forma, somente a lei poderá diminuir e isentar tributos, parcelar e perdoar débitos tributários, criar obrigações acessórias, sendo necessário que haja competência do ente para que seja válida sua criação, competência esta descrita no próprio corpo do texto constitucional.

O professor Roque Antonio Carrazza em seu livro *Princípios Constitucionais Tributários*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1998, ensina que *"O princípio da legalidade garante,*

*decisivamente, a segurança das pessoas, diante da tributação. De fato, de pouco valeria a Constituição proteger a propriedade privada (arts. 5º, XXII, e 170, II) se inexistisse a garantia cabal e solene de que os tributos não seriam fixados ou alterados pelo Poder Executivo, mas só pela lei”.*

E por tais razões, cabe a todos a estrita obediência à norma legal, dentro dos parâmetros e limites estabelecidos na Constituição Federal, a qual, inclusive, determina que os conflitos sejam mediados e decididos pelo Poder Judiciário.

Dessa forma, existe todo um conjunto legal, o qual segue regramento específico para a edição e cumprimento das normas, as quais se aplicam indiferentemente a todos independente de qualquer critério. Assim, dentro de cada competência, os entes federativos constroem as normas que hão de vigorar relativamente àqueles tributos que lhes cabem. E assim o fez o Estado da Bahia, ao promulgar a Lei nº. 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia) disciplinou nos artigos 46 e 47, as penalidades à infração da legislação do ICMS.

Com a edição da Lei nº. 7.014/96, a qual adequou a legislação estadual aos ditames da Lei Complementar 87/96, no seu artigo 40 e seguintes, conceitua, tipifica e determina as regras e percentuais de penalidades a serem aplicadas diante da constatação de descumprimento de obrigação tributária, bem como os percentuais de redução das mesmas, e as condições necessárias para tal.

O Agente fiscal, no momento do lançamento tributário, deve, pois, em atenção às normas legais vigentes, aplicar os percentuais previstos para cada uma das infrações verificadas, em nome não somente do princípio da legalidade, como, igualmente, do princípio da segurança jurídica, não estando a sua aplicação sujeita à discricionariedade, senão da Lei.

E mais: não estamos falando aqui acerca de tributo, mas apenas e tão somente de imposição de acréscimo moratório, do inadimplemento do sujeito passivo em relação ao recolhimento do tributo a que estava obrigado.

Assim, a argumentação do sujeito passivo não pode ser acolhida, diante dos argumentos expostos, não sendo possível o afastamento da aplicação dos percentuais de multa indicados no lançamento, pois, os mesmos possuem estrita base legal.

Quanto à tese defendida pelo recorrente de que a taxa SELIC não se apresenta como índice para acréscimo de débitos, o entendo que não pode prosperar, tendo em vista especialmente a base legal da sua cobrança.

A propósito, de Decisão acostada pelo Recorrente, a matéria já tem o entendimento pacificado, sendo amplamente aceita a sua cobrança, inclusive no âmbito do Supremo Tribunal Federal, à vista de várias decisões no sentido de que a taxa SELIC pode ser aplicada para atualização de débitos tributários. Como exemplo, cito Decisão do ministro Marco Aurélio Melo ao abordar esta questão, assim decidiu;

**AI 760894 AgR / RS - RIO GRANDE DO SUL**  
**AG.REG. NO AGRAVO DE INSTRUMENTO**

**Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO - Julgamento: 02/12/2010**

**Órgão Julgador: Primeira Turma**

(...)

*No que tange à taxa SELIC, dispõe o § 1º do artigo 161 do Código Tributário Nacional (CTN):*

*“Art. 161, do CTN: O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.*

*§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês (...)” (grifei).*

*A taxa SELIC compreende correção monetária e taxa de juros reais, não tendo qualquer natureza remuneratória, mas representa apenas o custo que a Fazenda tem para captar Recursos no mercado.*

*Ademais é pacífica orientação do STJ no sentido de que o artigo 161, §1º, do CTN, autoriza a previsão por lei diversa dos juros moratórios, o que permite a adoção da taxa SELIC, não havendo falar em ofensa ao art. 150, I, da Constituição Federal.”*

Dessa forma, demonstrado que a Corte Maior da justiça pátria aceita a aplicação da taxa SELIC, nos débitos tributários, esquivando-se de apreciar a sua constitucionalidade, por entender que a matéria é de natureza infraconstitucional, não havendo ofensa a princípio constitucional, conforme explicitado no voto acima transcrito em parte, nada mais nos cabe argumentar ou acrescentar à discussão, senão concluir pela coerência e base legal do procedimento da Fazenda Pública Estadual.

Assim, diante de tais argumentos, voto no sentido de que o Recurso Voluntário NÃO SEJA PROVIDO, mantendo-se a Decisão de primeiro grau.

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

Peço vênua ao ilustre Relator para discordar da sua decisão quanto à matéria que envolve a decadência dos lançamentos tributários oriundos dos fatos geradores anteriores a 30/08/2005.

Ainda em sede de preliminar, entendo que há de ser discutida a matéria motivadora da diligência dirigida à PGE/PROFIS, com vistas à emissão de parecer sobre eventual decadência das operações ocorridas anteriormente a 30/08/2005, à luz da decisão do STF, expressa na Súmula Vinculante nº 08.

Derredor desta matéria, entendo que devo me manifestar a respeito do Parecer exarado pelo ilustre Procurador Geral do Estado da Bahia, Dr. Rui Moraes Cruz, cuidando da decadência do lançamento tributário.

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 credito tributário”.*

Entendo, em uma análise rápida e rasa, que a aplicação do COTEB para fins de estabelecimento do início da contagem do prazo decadencial viaja em rota de colisão com o quanto disposto no CTN e com o quanto estabelecido pela Súmula Vinculante nº 08 editada pelo STF. Da leitura dos votos que embasaram e desvendam a questão por trás do breve texto da Súmula Vinculante nº 08 (RE's 559943-4, 559882-9, 560626-1, 556664-1, dentre outros), percebe-se que o STF concluiu que a prescrição e decadência só poderiam ser disciplinados por lei complementar, vez que a matéria envolve institutos gerais do direito tributário.

Nessa mesma esteira, me parece claro que, em nome da equidade e da segurança jurídica, a determinação do Supremo Tribunal Federal por via da Súmula Vinculante nº 08, é no sentido de que somente o CTN poderá prever prazos prescricionais e decadências em torno de matéria tributária, e desse modo, a princípio, não poderia o COTEB tratar da matéria em questão.

Nesse contexto, me permito lembrar que uma Súmula Vinculante tem poder impositivo, tudo em razão do seu caráter e efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração Pública direta e indireta, em todas as esferas de poder. Ou seja, me parece inapropriada, quiçá impossível, a utilização do COTEB como ferramenta de condução da questão de definição do marco inicial do prazo decadencial.

Por outra banda, a afirmativa do preclaro Procurador Geral do Estado de que “...*deve o presente expediente retornar à PROFIS para que seja elaborada minuta de projeto de lei alterando a regra prevista pelo art. 107-B, § 5º do COTEB, com o propósito de afastar a divergência de prazos estabelecidos entre a legislação estadual e as normas gerais constantes do CTN*”, salvo melhor inteligência, indica com grande clareza e veemência a necessidade de alinhamento da legislação estadual com o CTN, o que robustece a minha tese de que o prazo decadencial deve ser aquele estabelecido pelo Código Tributário Nacional e corroborado pela Súmula Vinculante nº 08, ou seja, cinco anos, contados a partir da ocorrência do fato gerador.

Diante do exposto, pelos motivos acima alinhavados, entendo que as operações ocorridas anteriormente a 22/10/2004, não mais poderão ser exigidas pelo fisco da Bahia, porquanto, no meu entendimento, alcançada pela decadência.

Quanto ao mérito, na esteira de divergência acima exposta, configurada pela decadência dos lançamentos anteriores a 30.08.2005, e ultrapassada a preliminar de mérito cujo voto por mim proferido foi vencido, entendo que a discussão derredor do fulcro da autuação, referente às operações alcançadas pela decadência são absolutamente improcedentes, na medida em que não se poderia exigir imposto sobre tais operações, em razão da inexistência de fato gerador.

Em relação aos períodos não alencados pela decadência, acompanho o voto do relator.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria quanto à preliminar de decadência, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **274068.0010/10-0**, lavrado contra **STEMAR TELECOMUNICAÇÕES LTDA. (CLARO)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$519.638,32**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VIII, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios.

VOTO VENCEDOR (Preliminar de decadência) – Conselheiros(as): Mônica Maria Roters, Valtercio Serpa Júnior e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTO DIVERGENTE (Preliminar de decadência) – Conselheiros: José Antonio Marques Ribeiro, Carlos Henrique Jorge Gantois e Rodrigo Lauande Pimentel.

Sala de Sessões do CONSEF, 15 de outubro de 2012.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

JOSÉ ANTONIO MARQUES RIBEIRO – VOTO DIVERGENTE  
(Preliminar de decadência)

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS