

PROCESSO - A. I. Nº 083440.0062/09-2
RECORRENTE - R&R COMÉRCIO DE PISOS E PLÁSTICOS LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4º JF nº 0022-04/11
ORIGEM - INFAZ VAREJO
INTERNET - 28/11/2012

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0342-12/12

EMENTA: ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. ENTRADAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. PAGAMENTO A MENOS DO IMPOSTO. Ocorre a antecipação parcial do ICMS nas entradas interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, a ser efetuada pelo próprio adquirente, independentemente do regime de apuração adotado. Infração caracterizada. Reenquadramento da multa para o art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96. Rejeitada a preliminar de decadência. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão da 3ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 25/11/2009 para cobrar ICMS no valor de R\$ 5.718,07, com multa de 50%, em decorrência do cometimento da seguinte infração:

Infração 01 - Efetuou o recolhimento a menor do ICMS antecipação parcial, na condição de empresa de pequeno porte ou ambulante, referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado.

O contribuinte apresentou Defesa às fls. 54 e 59, pedindo pela improcedência da infração e, por parte do fiscal autuante, houve a apresentação de informação fiscal às fls. 70 pugnando pela procedência do Auto de Infração.

Regularmente instruído, o processo foi a julgamento pela 4ª JF, que decidiu, por unanimidade, pela procedência da exigência fiscal, com base nas considerações a seguir transcritas, *in verbis*:

“VOTO

Da leitura do relatório supra, percebe-se que o sujeito passivo não questionou o mérito do Auto de Infração, limitando-se a aduzir preliminar de decadência.

Deve ser observado que o CONSEF/BA, apesar do entendimento que já se pode reputar reiterado do STJ, até posicionamento em contrário da Procuradoria do Estado, vem decidindo que a decadência do direito de constituir crédito relacionado ao ICMS se opera de acordo com o art. 173 do CTN.

Em que pese o fato de parte da doutrina conceber que tal fixação somente se dá para estabelecer prazos menores do que o do art. 150, parágrafo 4º do CTN, é oportuno ressaltar que esse mesmo artigo confere à Lei competência para fixar prazo de homologação, o que no Estado da Bahia foi feito no art. 28 da Lei 3.956/81 (COTEB - Código Tributário do Estado da Bahia), que, no seu parágrafo 1º, determina o início da contagem a partir de 1º de janeiro do ano seguinte ao da efetivação do lançamento pelo contribuinte, com dispositivo correspondente nos artigos 90 e 965, I do RICMS/BA.

O art. 107-B da Lei nº 3.956/1981 (COTEB), que incorporou o art. 150 do CTN, no seu parágrafo 5º dispõe que se considera ocorrida a homologação tácita do lançamento e definitivamente extinto o crédito, após 05 (cinco) anos, contados a partir de 1º de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Suposta inconstitucionalidade dos dispositivos da Lei nº 3.956/1981 (COTEB) não pode ser apreciada por este órgão administrativo de julgamento, tendo-se em vista o comando do art. 167, I do RPAF/99.

Rejeitada, por conseguinte, a preliminar de decadência suscitada pelo autuado.

No mérito, determina o art. 352-A do RICMS/BA que ocorre a antecipação parcial do imposto nas entradas interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, a ser efetuada pelo próprio adquirente,

independentemente do regime de apuração adotado, mediante a aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo prevista no inciso IX do art. 61, deduzido o valor do tributo destacado no documento fiscal de aquisição, fatos devidamente comprovados nos autos e nos seus levantamentos respectivos (fls. 07, 18, 23, 29, 33, 39 e 42).

Faz-se necessário o re-enquadramento da multa para o art. 42, II, "f" da Lei 7.014/96, em consonância com a jurisprudência reiterada das Câmaras de Julgamento do CONSEF, a exemplo do Acórdão C/JF nº 0060-11/09, e pronunciamentos da Procuradoria Estadual. Isso porque, quando da ocorrência dos fatos, a norma que regulava os mesmos encontrava-se no inciso II, "f" do art. 42, Lei 7.014/96 ("quando ocorrer qualquer hipótese de infração diversa das previstas nesta Lei que importe descumprimento de obrigação tributária principal, em que não haja dolo, inclusive quando da utilização indevida ou antecipada de crédito fiscal"), e não no inciso I, "b", 01, do mesmo artigo, que trata de substituição tributária por antecipação.

Infração caracterizada.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, com o re-enquadramento da multa para o art. 42, II, "f" da Lei nº 7.014/96.

Inconformado com a Decisão proferida pela Primeira Instância, o contribuinte apresenta Recurso Voluntário (fls. 86 a 101), onde alega que a Decisão recorrida merece ser reformada.

Primeiramente, falta da tempestividade do Recurso Voluntário para depois ratificar e transcrever o quanto dito em sede de Defesa sobre a ocorrência de decadência nos períodos até 31/10/2004. Adiante, suscita também o direito de lançar aos períodos referentes aos meses de novembro e dezembro do exercício de 2004 "já que o período fiscalizado de 01/01/2004 a 31/12/2004 engloba os citados meses, que estão dentro do prazo de decadência conforme o art. 150 § 4º, do CTN, pois o ICMS se enquadra como tributo sujeito ao lançamento por homologação".

Passa a discorrer sobre o ICMS, afirmando que é um imposto submetido ao lançamento por homologação. Fala que o que se homologa "é atividade exercida pelo sujeito passivo, isto é, homologa-se o pagamento antecipado efetuado, nos termos do art. 142 e 150 do Código Tributário Nacional". Traz lições de Paulo de Barros Carvalho para sustentar sua argumentação.

Alega que com a realização do pagamento antecipado pelo sujeito passivo, deverá ser feita a averiguação da ocorrência do fato gerador, apurando-se o montante devido e definindo o sujeito passivo da relação jurídica. Diz que tais atos "praticados pelo particular configuram em verdadeiro lançamento, posto que compete dar liquidez a obrigação jurídica". Entretanto, formalmente, não é um lançamento tributário, pois, por lei, as referidas atividades são exclusivamente da autoridade pública, consoante o art. 142 do CTN. Nessa esteira, afirma que "não havendo pagamento antecipado por parte do sujeito passivo, impossível será a homologação. De outro modo, havendo o pagamento antecipado compete ao Fisco a homologação deste e, caso o pagamento seja a menor, sucederá na realização do lançamento de ofício para a constituição do crédito remanescente".

Conclui sua tese afirmando que o lançamento ora em lide, não poderia abranger todo o exercício de 2004, pois a lavratura do Auto de Infração foi em 25/11/2009, sendo que a empresa recebeu o lançamento de ofício em 01/12/2004.

Afirma que o prazo do Fisco para constituir eventuais créditos no caso em questão se extinguiu em 31 de outubro de 2009, conforme determina o art. 150, § 4º, do CTN. Colaciona jurisprudência do STJ sobre o referido artigo e o trato da decadência (EResp. 101.407/SP). Afirma descabe a aplicação do art. 28, § 1º, do RICMS/BA, pois a legislação estadual "não é veículo normativo hábil para alterar os prazos de decadência no âmbito tributário, uma vez que DECADÊNCIA é matéria reservada à Lei Complementar nos termos da alínea "b", inciso III do art. 146 da Constituição Federal".

Colaciona trecho do voto do RE 148754-2/RJ e farta jurisprudência do STJ sobre a decadência e a necessidade de Lei Complementar para regulá-la.

No que tange ao mérito, reconhece as ocorrências dos períodos de 30/11/2004 a 21/12/2004, mas não concorda com o re-enquadramento da multa "do art. 42, II, alínea "b", item 1, da Lei nº 7.014/96, para o art. 42, II, inciso "f" do mesmo diploma legal, "por não ter sido aplicada quando da lavratura do Auto de Infração em lide", pois entende que sua modificação em julgamento de primeiro grau é extemporânea e penaliza a empresa.

Ao final, requer que seja julgada nula a parte impugnada em preliminar e, no mérito, se aplique o princípio do “*in dubio pro reo*”.

Após, o PAF foi dirigido à PGE/PROFIS que determinou o sobrestamento dos autos até a manifestação do Ilustre Procurador Chefe da PROFIS no incidente de uniformização de orientação jurídica nº PGE 2010391236-0.

Em 03.11.11, o i. Procurador Geral do Estado, o Senhor Rui Moraes Cruz, em sucinta resposta à solicitação anteriormente elaborada (fl. 112), manifesta-se no Procedimento de Uniformização de Orientação Jurídica de título “*PRAZO DECADENCIAL PARA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO*” afirmando que não foi acolhida a proposta de revisão do entendimento suscitado no Parecer PA-CMG-92-2009, devendo os processos sobrestados ser analisados de acordo com o entendimento anteriormente adotado pela PROFIS.

Ademais, tendo em vista o conteúdo das discussões sobre a matéria em comento, acolheu a sugestão da Procuradora Chefe em exercício, para que tal Procedimento de Uniformização de Orientação Jurídica retornasse “*à PROFIS para que seja elaborada uma 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*”.

Após a reposta do Procurador Chefe, foi emitido Parecer da PGE/PROFIS (fls. 113 a 114), da lavra da i. Procuradora Maria Dulce Baleeiro Costa, fazendo uma breve explanação dos fatos, do Recurso e do cerne da questão. Aponta que os fatos geradores não foram atingidos pela decadência, uma vez que o AI fora lavrado em novembro de 2009 e reporta-se a fatos ocorridos em 2004.

Alega que a ressalva prevista no início do §4º do art. 150 do CTN embasa a validade do art. 28 do COTEB, ou seja, a lei estadual, utilizando-se do permissivo legal do CTN, pode prorrogar o início do prazo decadencial para os tributos estaduais por homologação, como o ICMS, para o primeiro dia do exercício seguinte. Logo, entende que é válida a norma do art. 28, §1º do COTEB e não se aplica ao caso em lide a SV 08 do E. STF.

Assim, assevera que a autuação foi correta, não se podendo falar em decadência de fatos geradores de 2004.

Em relação à alteração da multa pela d. JJF, não vê irregularidade no procedimento adotado, “já que o entendimento esposado na Decisão recorrida é consolidado no CONSEF, no sentido que a multa correta é a prevista no art. 42, II, ‘f’, da Lei 7.014/96. Expõe que o contribuinte deve ser orientado a requer à Câmara Superior quanto da possibilidade de exclusão da multa, ao apelo da equidade, caso assim deseje e preencha os requisitos necessários para tal.

Ao final, opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

VOTO (Vencido quanto à preliminar de decadência)

Trata-se de Recurso Voluntário que tem por objeto o pedido de reconhecimento da decadência dos fatos geradores ocorridos antes de 25/11/2004 e a improcedência do Auto de Infração em epígrafe.

Ab initio, passo a analisar a questão preliminar sobre a decadência do direito de constituição do crédito tributário em relação ao presente PAF.

O Recorrente sustentou em defesa que, no caso em tela, houve a decadência do direito do fisco de constituição do crédito tributário conforme o art. 150, §4º do CTN, pois, segundo relata, os fatos geradores ocorreram durante os meses de 2004 e a autuação foi lançada somente em 25.11.2009, ou seja, cinco anos após quase todos os fatos geradores.

Por seu turno, para decidir sobre essa questão, é necessário fazer uma reflexão sobre a edição da Súmula Vinculante nº 08 e o Parecer exarado pelo ilustre Procurador Geral do Estado da Bahia, em decorrência da diligência suscitada por esta 2ª CJF.

Pois bem, 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”.

Primeiramente ressalto 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. Entretanto, somente após uma leitura atenta e diante de uma reflexão profunda 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.

Após uma análise mais apurada dos seus fundamentos, entendo 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 lapidar e resume toda a essência da debatida Súmula, por isso, vale transcrevê-la, *in litteris*:

“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)” (grifo nosso)

Diante deste inequívoco pronunciamento, está claro 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 Supremo.

Na inteligência dessa jurisprudência vinculante, permitir regulação distinta por parte de cada ente da federação, implicaria um verdadeiro ataque 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, tecidas as considerações acerca dos reflexos advindos da Decisão do STF, 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, conforme suscitou a i. Procuradora no seu Parecer de fls. 113 e 114.

A meu ver, para solucionar essa celeuma, devemos fazer uma interpretação jurídica com referência a dois aspectos relevantes na análise desta questão: a) 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, b) a de 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 eu entendo, 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 esta 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.

Ora, 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, *mutatis mutandis*, 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, instituidora 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, salta aos olhos que 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.

Porém, antes de fechar o raciocínio sobre a SV. 08, é necessário fazer breves comentários em relação à Resposta da Consulta sobre o Procedimento de Uniformização de Orientação Jurídica, elaborada pela PGE/PROFIS às fls. 112, de lavra do Procurador Geral do Estado da Bahia. Quadra apontar que, infelizmente, a Resposta concedida não aborda de maneira abalizada a questão principal para a solução dessa lide. Vejo que a d. 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. Em outras palavras, entendo que não houve 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 que pese o zelo sempre expedido por este órgão nos debates da matéria, devido à importância da questão em si, com consequências tributárias, administrativas e políticas práticas para o Povo e o Estado da Bahia, sinto que a 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. Ademais, a Resposta prestada pela PGE formalmente responde à Diligência solicitada por esta 2ª Câmara de Julgamento, mas não esclarece em nenhum aspecto, o posicionamento a ser seguido nas situações iguais a esta, vivida nos autos.

Dest'arte, apreendo que a única manifestação valiosa da Resposta, exarada pelo Procurador Geral do Estado, o Srº Rui Moraes Cruz, 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! Salvo melhor inteligência, a sugestão proposta parece indicar, com grande clareza e veemência, 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, 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, uma vez que as questões gerais de matéria tributária só podem ser dispostas em lei específica, ditada pela Constituição Federal.

Por fim, com a patente alteração de paradigma ocorrida, tenho como certa a assertiva de que não podemos mais seguir a ‘antiga’ jurisprudência desse Conselho, que abraçava entendimento diferente sobre a possibilidade do regramento da decadência e da prescrição. A agora, após a edição da Súmula em debate, com a legislação sob novo enfoque, devemos repensar nosso entendimento para adequá-lo à nova realidade jurídica, imposta pela Constituição Federal e o STF, mas de forma alguma aplicá-la como anteriormente se fazia (com base no COTEB ao invés do CTN), como opinou 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 dispendo sobre a decadência: o art. 150, §4º, para lançamento por homologação, e; o art. 173, I, para lançamentos de ofício. Consequentemente, para sabermos qual regramento deve ser usado, 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)”

Entretanto, mesmo a despeito do entendimento consagrado do STJ de que qualquer pagamento efetuado a título de tributo já afirmaria a natureza jurídica do lançamento para a espécie por homologação, vislumbro, com a devida vênia, que tal definição é extramente fluida, sem delinear a necessária segurança jurídica que a situação impõe.

Pois bem, deixar a configuração do lançamento tributário ao alvitre do contribuinte não é a melhor resposta diante do ordenamento jurídico. Trilhando o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, o sujeito ativo poderia ‘ganhar’ um ano a menos de decadência com o pagamento de apenas 0,01 (hum centavo)! Trata-se de uma situação teratológica, que não se coaduna com os princípios constitucionais da legalidade e da segurança jurídica. Desse modo, percebo que a caracterização deve advir da lei, caso a caso.

No caso do ICMS, em regra, vislumbro que a sua apuração é mensal, com lançamento feito pelo próprio contribuinte e a devida homologação posterior, dos cálculos e do pagamento efetuado, pela autoridade administrativa pertinente.

Diante desse quadro legal, assegurado que: (i) a regra do ICMS é o lançamento por homologação, sendo exceção o lançamento de ofício, v.g., nos casos de lançamento por presunção do art. 4º, §4º da Lei 7.014/96; e (ii) entendendo que somente o CTN pode regulamentar as normas gerais de direito, por mandamento constitucional e aplicação da SV. 08 nos seus fundamentos; concluo que o prazo a ser observado nos lançamentos do ICMS por homologação é aquele previsto no art. 150, §4º do CTN, ou seja, 5 (cinco) anos após o dia de ocorrência do fato gerador.

Por tudo exposto, concluo que as ocorrências datadas antes 25/11/2004 não mais poderão ser exigidas pelo fisco da Bahia, porquanto alcançadas pela decadência, prevista no artigo 150, §4º do CTN.

Quanto ao mérito, no que tange as ocorrências não tocadas pela decadência, vejo que as infrações foram reconhecidas pelo sujeito passivo, que se insurgiu exclusivamente quanto ao reenquadramento da multa procedido pela JJF (questão da multa de 50% para 60% que restou prejudicado).

Entretanto, de ofício, venho me manifestar quanto ao enquadramento da multa da antecipação parcial aplicada no Auto de Infração em julgamento.

Consoante entendimento já externado neste Conselho, entendo inaplicável a penalidade pelo não recolhimento da antecipação parcial, especialmente porque o próprio legislador baiano, numa evidente interpretação autêntica da norma insculpida no art. 42, II, da Lei nº 7.014/96, distinguiu os institutos da antecipação parcial e da antecipação “*strictu sensu*”, conforme tese já defendida pelo próprio Estado na ADIN nº 33203-8/2004.

Sustento o argumento de que o conceito inserto no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7014/96, especificamente o termo “antecipação”, de fato, não abarcava a figura da “antecipação parcial”, antes da alteração ocorrida em novembro de 2007, conquanto derivados de fontes conceituais distintas. No presente PAF, entendo ser necessário o afastamento da aplicação da multa de 60%, inserta no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, para todos os meses autuados antes da alteração do texto legal efetuada em novembro de 2007.

O art. 42, II, “d”, foi alterado pela Lei nº 10.847, em 27/11/2007, com efeitos a partir de 28/11/2007, sendo que a sua atual redação é a seguinte:

Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:

(...)

II - 60% (sessenta por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente:

(...)

*d) quando o imposto não for recolhido por **antecipação, inclusive por antecipação parcial**, nas hipóteses regulamentares;” (grifo nosso).*

Importante apontar qual era a redação anterior do artigo supramencionado, com vigência entre 13/12/01 a 27/11/07, época dos fatos geradores.

“Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:

(...)

II - 60% (sessenta por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente:

(...)

d) quando o imposto não for recolhido por antecipação, nas hipóteses regulamentares;” (grifo nosso).

Daí porque o legislador baiano, em face da manifesta distinção entre os dois institutos, **NÃO QUIS** imputar qualquer penalidade pelo inadimplemento do pagamento do imposto a título de antecipação parcial.

É de corriqueira sabença que o sistema jurídico brasileiro destaca atenção especial às chamadas “normas sancionatórias”, especialmente aquelas de caráter penalizador, tendo em vista a

semelhança destas com aquelas de natureza penal, exigindo, ambas, um perfeito delineamento à luz do princípio da tipicidade cerrada.

Nesse sentido, ainda a respeito da norma sancionatória fiscal, invoco o já consolidado velho brocardo latino *nullum tributum nulla poena sine lege*.

Mas não é só. Aplica-se à hipótese ora apreciada, no mínimo, o princípio da irretroatividade das normas que cominam sanções, argumento que, de *per si*, seria suficiente para que a multa de 50%, aplicada na infração 1, estivesse inquinada de flagrante improcedência.

A hipótese, portanto, é indubitavelmente de tipificação de infração sem fixação de penalidade.

Assim, por se tratar de uma questão de ordem pública, de ofício, modifico a Decisão recorrida quanto ao dispositivo legal da multa aplicada na infração 1, que trata da falta de recolhimento do ICMS por antecipação parcial referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, ante do mês de novembro de 2007.

Pelo exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para reconhecer a decadência dos lançamentos ocorridos antes de 25.11.2004 e afastar a aplicação da multa da falta de recolhimento da antecipação parcial dos meses remanescentes, não abarcados pela decadência.

VOTO VENCEDOR (Preliminar de decadência e multa sobre a antecipação parcial)

Com todo o respeito que tenho pelas brilhantes decisões proferidas pelo n. Conselheiro Relator do presente processo ousou discordar do seu entendimento em relação à preliminar de mérito apresentada e a respeito dos prazos decadências cujos fatos geradores têm mais de 05 anos em relação à data da lavratura do Auto de Infração e à luz da decisão do STF, expressa na Súmula Vinculante nº 08.

Quando da edição da Súmula Vinculante nº 08 do STF, este fato gerou controvérsias no âmbito deste Conselho de Fazenda, 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.

A Procuradoria Geral do Estado, após exaustiva análise jurídica do quanto esposado na citada Súmula do STF e em relação ao ICMS neste Estado, opina de 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 Colegiado.

Desta maneira, afasto toda questão relativa aos prazos decadências e mantenho o posicionamento já reiterado por este Conselho de Fazenda.

Não podemos desconsiderar a interpretação sistemática da norma disposta no art. 150, § 4º, do CTN e sua interação com o que dispõe o seu art. 173, I. A incidência da regra do art. 150 e seu § 4º do CTN pressupõe as situações em que o sujeito passivo lança o valor do imposto ou antecipa o pagamento. No presente caso, a empresa não lançou e nem recolheu o valor do imposto. Sendo assim, não se pode falar em lançamento por homologação, já que o pagamento do tributo exigido não foi antecipado. Foi ele lançado de ofício. Neste caso deverá ser observado o disposto no artigo 173, I do CTN, repetido pela Lei nº 3.956/81 (COTEB-BA) no seu art. 107-A. O nobre relator entendeu ter havido prazo decadencial da exigência do tributo cujos fatos geradores têm mais de 05 anos em relação à data da lavratura do Auto de Infração. Os lançamentos referem-se, entre outros, ao exercício de 2004. Entretanto e no caso específico, o prazo que tem o fisco começa a contar a partir de 01/01/2005 e se encerra em 31/12/2009. O Auto de Infração foi lavrado em 25/11/2009.

Por fim, sendo tal matéria já sedimentada na jurisprudência deste CONSEF, permito-me transcrever o voto da Cons. Sandra Urânia Silva Andrade, proferido no Acórdão nº 0130-11/11 da 1ª CJF que, entendo, açambarca todos os aspectos ora postos no presente voto.

Inicialmente, no que toca à preliminar de mérito de ocorrência de decadência quanto aos períodos anteriores a julho de 2004, entendemos, comungando com a JJF, que não se vislumbra a decadência arguida pelo sujeito

passivo, diante da regra disposta no inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional – CTN, cujo prazo inicial para contagem da decadência é o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, determinação esta repetida no art. 107-B do Código Tributário Estadual – COTEB – Lei nº 3.956/81, abaixo transcrito, in verbis:

“Art. 107-B

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

Do exposto, como o Auto de Infração foi lavrado em 01/07/2009, e se reporta a fatos geradores ocorridos no exercício de 2004, tinha a Fazenda Pública prazo até 01/01/2010 para efetuar o referido lançamento.

Registre-se que, embora o recorrente não tenha feito menção à Súmula Vinculante nº 08 do STF - aprovada na sessão plenária de 12/06/2008, e publicada no DOE de 20/06/2008 – registro feito apenas pela PGE/PROFIS em seu opinativo, a mesma declara a inconstitucionalidade de legislação federal que disciplina a decadência e a prescrição do crédito tributário vinculado às contribuições previdenciárias, explicitando o entendimento de que deverá ser aplicado o prazo quinquenal previsto no CTN e reconhecendo que apenas lei complementar pode dispor sobre normas gerais em matéria tributária. Eis o texto da referida Súmula: “São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto- lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.”

No entanto, a referida Súmula não se aplica ao ICMS e, em reforço a esta tese, os próprios doutrinadores que estão a se debruçar sobre a matéria cingem sua aplicabilidade à esfera da Administração Pública Federal, a qual compete gerir as contribuições previdenciárias. Ressaltamos, no entanto, e aí comungando com o Parecer proferido pela PGE/PROFIS, que a questão deverá ser aprofundada no âmbito da Administração Tributária Estadual, mormente diante da posição externada pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN – que, através do Parecer nº 1617/2008, proferido após a edição da Súmula Vinculante nº 08 e em vista desta, expressamente adotou entendimento quanto à fixação do termo a quo do prazo decadencial que comunga com o externado pelo recorrente, além de entendimento em sentido idêntico também adotado pela Procuradoria Estadual do Rio de Janeiro, através do Parecer CFS nº 02/2008, embora deva ser também ressaltado que ambos não vinculam a Administração Estadual baiana ou o Conselho de Fazenda Estadual, mormente diante da disposição expressa da nossa legislação, acima citada.

Desta forma, discordo do n. relator e rejeito a preliminar de decadência suscitada.

De igual forma, também ousou discordar do n. relator quanto à questão da multa aplicada sobre a infração que diz respeito do recolhimento a menor do ICMS antecipação parcial, na condição de empresa de pequeno porte ou ambulante, referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado.

Quando da instituição da chamada “antecipação parcial” na norma tributária deste Estado em 2004, a lei nº 7014/97 não a especificou, inicialmente, no seu capítulo que se refere às penalidades aplicáveis às infrações tributárias. Isso somente aconteceu com a alteração introduzida no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96 pela Lei nº 10.847/07, com efeitos a partir de 28/11/2007, quando foi acrescentada a expressão “inclusive por antecipação parcial”. Este fato gerou inúmeras controvérsias (interpretação a ser dada ao instituto da antecipação parcial), no âmbito deste Conselho de Fazenda, que, e de ofício, provocou a Procuradoria Estadual para que ela se pronunciasse acerca desta penalidade a ser aplicada. Com a intervenção do Supremo Tribunal Federal – STF na ADIN nº 33203-8/2004, a matéria foi pacificada, ou seja, hoje se distingue as figuras da antecipação parcial, da chamada antecipação propriamente dita e da antecipação por substituição tributária, tendo em vista que a primeira não encerra a fase de tributação e por tal situação, não pode ser aplicada às mercadorias enquadradas no regime da antecipação ou substituição tributária (§ 1º, III, do art. 352-A, do RICMS/97).

Diante deste quadro, a multa de 60%, com arrimo no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, não pode ser aplicada aos lançamentos cujos fatos geradores ocorreram antes da alteração legislativa promovida pela Lei nº 10.847/07, já que o dispositivo normativo não açambarcava a figura da antecipação parcial, dizendo respeito ao instituto à substituição/antecipação tributária. De igual sorte, a multa de 50% com base nas determinações do art. 42, I, “b”, 1 da referida lei, pois ela trata de infrações concernentes a falta de recolhimento do imposto por antecipação/substituição tributária pelas microempresas, empresas de pequeno porte e ambulantes, tudo conforme acima explicitado.

Todavia, já se encontrava previsto no ordenamento jurídico tributário estadual, à época da ocorrência dos fatos geradores, a norma tributária-penal, inserida no art. 42, II, alínea “f”, que nos remete à possibilidade de aplicação da multa de 60% para as hipóteses de não recolhimento da antecipação parcial, para todas as categorias de contribuintes, uma vez que a forma conceitual aberta do referido dispositivo apregoa a aplicação de sanção quando ocorrer qualquer hipótese de infração diversa das previstas especificadamente no art. 42 da Lei nº 7.014/96, que importe em descumprimento de obrigação principal. E, ressaltado, para o específico caso não se pode aventar ofensa ao princípio da irretroatividade das normas de conteúdo sancionatório, já que os fatos são regidos pelas normas vigentes à época da sua ocorrência. Assim, seguindo esta linha de entendimento, mostra-se juridicamente possível o re-enquadramento da infração originalmente imputada, conforme autoriza o art. 142 c/c o art. 149 do Código Tributário Nacional (CTN) ao disciplinar o ato de lançamento tributário. No caso presente, houve equivocado enquadramento do fato infracional apurado na infração no art. 42, inc. I, “b”, 1, quando o correto seria o art. 42, inc. II, letra “f”, conforme decidido pela JJF. E tal entendimento não implicou em modificação do núcleo da exigência fiscal, que remanesce inalterada e circunscrita à cobrança do ICMS da antecipação parcial.

Pelo exposto, a revisão de ofício que fez a JJF é a que me alinho, ou seja, a multa aplicada à infração é aquela prevista no art. 42, inc. II, letra “f”, relativamente aos fatos geradores anteriores à edição da Lei nº 10.847/07.

Por tudo exposto meu voto é pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário interposto, devendo ser mantida inalterada a Decisão recorrida.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria quanto à preliminar de decadência e enquadramento da multa aplicada, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 083440.0062/09-2, lavrado contra **R&R COMÉRCIO DE PISOS E PLÁSTICOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$5.718,07**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

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

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

Sala das Sessões do CONSEF, 31 de outubro de 2012.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL – RELATOR/VOTO VENCIDO
(Preliminar de decadência e multa aplicada)

MÔNICA MARIA ROTERS – VOTO VENCEDOR
(Preliminar de decadência e multa aplicada)

ROSANA MACIEL BITTENCOURT PASSOS - REPR. DA PGE/PROFIS