

PROCESSO - A. I. N° 269616.0016/07-3
RECORRENTE - VOLKSWAGEN DO BRASIL INDÚSTRIA DE VEÍCULOS AUTOMOTORES LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 096-01/12
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 18/12/2012

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0385-11/12

EMENTA: ICMS. NULIDADE DO PROCEDIMENTO. ILEGITIMIDADE PASSIVA DO REMETENTE. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. IMPOSTO RETIDO E RECOLHIDO A MENOS PELO SUBSTITUTO POR FORÇA DE SENTENÇA JUDICIAL IMPEDITIVA EM AÇÃO MANDAMENTAL MOVIDA PELO SUBSTITUÍDO. IMPOSSIBILIDADE DE COBRANÇA DO SUBSTITUTO. Restou comprovado nos autos que o ICMS-ST foi retido e recolhido a menos pelo remetente na condição de contribuinte substituto (operações interestaduais com veículos automotores - Convênio ICMS 132/92), em face do cumprimento de liminar em Mandado de Segurança impetrada pelo destinatário na condição de contribuinte substituído. Neste caso específico, os efeitos da liminar concedida afastou a obrigação do substituto tributário quanto ao recolhimento do ICMS-ST referente às operações realizadas pela revendedora substituída. A exigência do imposto deve recair sobre o contribuinte substituído e afastado a exigência do substituto tributário por ilegitimidade passiva. Rejeitada a preliminar de decadência. Decisão por maioria. Reformada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração lavrado em 26/12/2007, acusa a empresa de ter efetuado retenção a menos do ICMS, e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia (2002) - R\$179.077,14, acrescido da multa de 60%.

A 1ª JJF decidiu a lide através do Acórdão nº 0096-01/12 onde, inicialmente, afastou a preliminar de decadência da constituição do crédito tributário fundamentando aplicação do disposto no art. 107-B da Lei nº 3.956/81 (COTEBA), e também, que a Súmula Vinculante nº 8 do STF não se aplica ao ICMS e sim às contribuições previdenciárias. Também, rejeitou a nulidade suscitada por ilegitimidade passiva quanto à alegação defensiva de que não pode ser responsabilizado por ação judicial ajuizada por terceiros. Adentrando ao mérito, a 1ª JJF assim se posicionou:

No mérito, observo que a legislação do ICMS do Estado da Bahia – à época de ocorrência dos fatos geradores de que cuida o Auto de Infração em lide – previa um benefício fiscal que consistia na redução da alíquota do imposto de 17% para 12%, entretanto, condicionando tal benefício à celebração de um Termo de Acordo pelo destinatário das mercadorias, no caso em exame, a empresa Movel – Motores e Veículos Ltda, conforme o Decreto nº 8.200/02, que alterou os §§ 1º e 2º do art. 76 do RICMS.

Ocorreu que, em razão de não concordar com a exigência do referido Termo de Acordo a Movel – Motores e Veículos Ltda., ajuizou duas ações mandamentais - nºs 912/99 e 9125139/02 - contra aquela exigência, e obteve liminar.

Considerando que a matéria objeto da autuação envolvia discussão judicial, esta Junta de Julgamento Fiscal, após análise e discussão em pauta suplementar, converteu o feito em diligência à Procuradoria Geral do Estado da Bahia/Procuradoria Fiscal - PGE/PROFIS, a fim de que fosse esclarecido se já houvera Decisão de mérito ou não, inclusive emitindo Parecer sobre a possibilidade de julgamento do Auto de Infração pelo CONSEF, por estar a matéria sob apreciação do Poder Judiciário.

O Parecer emitido pela ilustre Procuradora Maria José Coelho Lins de A. Sento-Sé esclareceu que a ação mandamental foi extinta sem julgamento de mérito em razão da perda do objeto, sendo que a Decisão prolatada pelo Tribunal de Justiça da Bahia determinou a extinção do processo sem análise do mérito, em razão do efeito vinculante e obrigatório da Decisão proferida na ADIN nº. 1.851-4AL.

Consignou a ilustre Procuradora que na aludida ADIn o STF reconheceu a constitucionalidade da estipulação de condições para redução da base de cálculo do ICMS, mediante celebração do Termo de Acordo, ao firmar entendimento conforme o qual a restituição de valores recolhidos em regime de substituição tributária por antecipação só é cabível na hipótese do fato gerador não se realizar, ficando, assim, afastada a possibilidade de compensação ou repetição dos valores pagos a mais, quando a venda fosse realizada a preço inferior ao estabelecido como base de cálculo pelo Fisco.

Salienta que as decisões proferidas em sede de controle de constitucionalidade concentrado são dotadas de caráter vinculante, obrigatório e tem eficácia contra todos “erga omnes” e não meramente “inter partes.”

Concluiu dizendo que comunga do entendimento de que inexistente impedimento para a constituição válida do lançamento tributário sob apreço, encaminhando o processo para fins de instrução e julgamento pelo órgão julgador de primeira instância.

Certamente, o Parecer da PGE/PROFIS acima aludido traz a lume os esclarecimentos que se fizeram necessários para solução do Auto de Infração em exame.

Isto porque, conforme explicitado pela ilustre Procuradora Maria José Coelho Lins de A. Sento-Sé ocorreu extinção da ação mandamental sem julgamento de mérito em razão da perda do objeto, conforme Decisão prolatada pelo Tribunal de Justiça da Bahia, que determinou a extinção do processo sem análise do mérito, em razão do efeito vinculante e obrigatório da Decisão proferida na ADIN nº. 1.851-4AL.

Na referida ADIn o STF reconheceu a constitucionalidade da estipulação de condições para redução da base de cálculo do ICMS, mediante celebração do Termo de Acordo, ao firmar entendimento conforme o qual a restituição de valores recolhidos em regime de substituição tributária por antecipação só é cabível na hipótese do fato gerador não se realizar, ficando, assim, afastada a possibilidade de compensação ou repetição dos valores pagos a mais, quando a venda fosse realizada a preço inferior ao estabelecido como base de cálculo pelo Fisco.

Ora, sendo certo que as decisões proferidas em sede de controle de constitucionalidade concentrado são dotadas de caráter vinculante, obrigatório e tem eficácia contra todos “erga omnes” e não meramente “inter partes.”, resta evidente que cabe ao autuado na condição de sujeito passivo por substituição, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS-ST nas operações interestaduais com veículos automotores, por força do Convênio ICMS 132/92, regra recepcionada pelo RICMS/BA, no seu art. 373 do RICMS/BA, abaixo transcrito:

“Art. 373. Nas operações interestaduais entre Estados signatários de convênio ou protocolo que preveja a retenção do imposto pelo regime de substituição tributária, é atribuída ao remetente a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto em favor da unidade federada destinatária, na condição de sujeito passivo por substituição”.

Portanto, não há que se falar em ilegitimidade passiva, no presente caso, em face da Decisão do STF proferida na ADIN nº. 1.851-4AL. Cabe-me observar que no julgamento do Auto de Infração nº 269616.0014/07-0, lavrado contra a mesma empresa – Volkswagen do Brasil -, referente a matéria idêntica a tratada no Auto de Infração em exame, a 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, em Decisão não unânime, decretou a nulidade do lançamento, em face de ilegitimidade passiva, conforme o Acórdão nº 0325-11/09, contudo, apesar de vencido, houve o voto divergente proferido pela ilustre Conselheira Sandra Urânia Silva Andrade, cujo teor transcrevo parcialmente abaixo, por concordar plenamente com os argumentos e fundamentos apresentados:

...

Diante do exposto, considerando o efeito vinculante e obrigatório da Decisão proferida pelo STF na ADIN nº. 1.851-4AL reconhecendo a constitucionalidade da estipulação de condições para redução da base de cálculo do ICMS, mediante celebração do Termo de Acordo, sendo certo que as decisões proferidas em sede de controle de constitucionalidade concentrado são dotadas de caráter vinculante, obrigatório e tem eficácia contra todos erga omnes e não inter partes, inexistindo impedimento para a constituição válida do lançamento tributário sob apreço, considero integralmente subsistente a infração, pois restou comprovado que o autuado na condição de sujeito passivo por substituição, tendo a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS-ST nas operações interestaduais com veículos automotores, por força do Convênio ICMS 132/92, regra recepcionada

pelo RICMS/BA, no seu art. 373 do RICMS/BA, reteve a menos e, consequentemente, efetuou o recolhimento a menos do ICMS devido.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

No Recurso Voluntário interposto (fls. 287/311), inicialmente comenta as razões apresentadas na defesa quanto à extinção do débito pela decadência e que *“promoveu a retenção a menor do ICMS-ST em estrito cumprimento de ordem judicial proferida em ação ajuizada por terceiro, não podendo ser responsabilizada pelo crédito lançado no presente Auto de Infração”* e que diante do julgamento efetuado na primeira instância merece ser reformada a Decisão recorrida.

Preliminarmente, destaca que sustentou que os créditos tributários exigidos encontram-se fulminados pela decadência (art. 150, § 4º do CTN) e a 1ª JF afastou tais argumentos por entender que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN com início da contagem do prazo no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Argumenta que o lançamento foi efetuado em 27/12/07, precedido de intimação para apresentar livros e documentos fiscais, a constituição do crédito tributário foi formalizada antes de operar-se a decadência, cujo marco inicial, nos termos de artigo 173, I, do CTN, iniciou-se em 01/01/03, com termo final em 31/12/07, mas não pode ser ignorado o fato de que foi cientificada da lavratura do Auto de Infração apenas em 10/03/08, devendo ser reconhecido à extinção do prazo decadencial tanto pelo disposto no art. 150, §4º como do art. 173, I tudo do CTN. Transcreve parte de texto de julgados pelo STJ (REsp 533486/RS, 2ª T, DJ 06.03.2006) e de doutrinadores para reforçar seu posicionamento de que o *“período decadencial se estende até o instante da notificação do Auto de Infração ou do lançamento do débito”*. Por se tratar de fatos geradores ocorridos no exercício de 2002 requer a declaração de decadência dos créditos tributários ora exigidos.

No mérito, afirma que na condição de montadora de veículos e por força de Convênio ICMS é responsável pela retenção e recolhimento do imposto na condição de sujeito passivo por substituição. Com a edição Convênio ICMS 129/97 e alterações posteriores, o Estado da Bahia adotou o regime de substituição tributária com alíquota reduzida de 17% para 12%, regulado pelo Decreto nº 8.200/02, condicionado a assinatura de um Termo de Acordo das concessionárias com o Fisco estadual, impondo *“a renúncia a direitos constitucionais passados e futuros, com o compromisso de não reclamar tais direitos na justiça, sob pena de exclusão do benefício”*.

A concessionária Movel Motores e Veículos Ltda. (MOVEL) tendo discordado do “Termo de Acordo”, teve vetado os benefícios do citado Convênio e inconformada ajuizou o Mandado de Segurança nº 9125139/02 junto à 2ª Vara Pública da Fazenda do Estado da Bahia contra a Fazenda do Estado da Bahia, objetivando impedir a sua exclusão do regime beneficiado de substituição tributária com alíquota reduzida de 17% para 12%, tendo sido concedida Medida Liminar nos seguintes termos:

(...) que a Impetrante possa continuar beneficiada pelo regime de Substituição Tributária com redução da alíquota de 17% para 12%, na compra de veículos e peças junto à montadora Volkswagen, sem que venha a sofrer autuações e retaliações pela sua não adesão a tal acordo que, a priori, se apresenta como inconstitucional e ilegal, até o julgamento final desta ação mandamental.

(...) Por tudo isso, concede-se a LIMINAR, determinando a notificação da autoridade apontada coatora, inclusive para que preste, querendo e no decêndio legal, as informações necessárias à instrução do processo, bem como que se oficie à Volkswagen do Brasil S.A., substituto tributária da Impetrante, com cópia da inicial e desta Decisão” (fl. 77/78).

Informa que foi cientificado do despacho judicial através do Ofício nº 860/02 (fl. 79) e no período de 09/01/02 a 23/12/02 emitiu notas fiscais de saídas de veículos contra a MOVEL, nos moldes da determinação judicial, o que fez constar nas notas fiscais emitidas em estrita obediência a determinação judicial exarada no MS nº 9125139/02-48.750, não restando alternativa, sob pena de incorrer em crime de desobediência previsto no art. 330 do Código Penal (CP).

Manifesta que a 1ª JF não interpretou corretamente os argumentos apresentadas na defesa e por equívoco nas razões de decidir não considerou que agiu em conformidade com a determinação

judicial em decorrência da ação ajuizada pela MOVEL contra a exclusão do regime beneficiado com a alíquota reduzida de 17% para 12%, diante da negativa de celebração do Termo de Acordo.

Argui ilegitimidade passiva alegando que não deu causa a retenção a menos do ICMS-ST, que a fiscalização entende devido, visto que cumpriu ordem judicial expedida em favor de um terceiro.

Transcreve trecho do voto da Decisão recorrida, fundamentado no Parecer da PGE/PROFIS, relatando que o TJ/BA determinou a extinção do processo (MS) sem análise do mérito “*em razão do efeito vinculante da Decisão proferida na ADIN nº 1.581 AL*” e que a Decisão proferida pela 1ª JF encontra-se diretamente fundamentada em uma interpretação da Decisão do STF na citada ADIN.

Afirma que não tendo sido cientificado do Parecer da PGE/PROFIS e da atualização do andamento das ações judiciais “*por si só demonstra nulidade da Decisão por cerceamento de defesa*”.

Esclarece que na Decisão do STF na ADIN nº 1.851 AL foi apenas reconhecido à constitucionalidade da cláusula segunda do Convênio ICMS 13/97 relativa a não restituição ou cobrança complementar do ICMS referente a operações com cobrança do ICMS-ST, não tendo discutido a sujeição passiva e equivocada da Decisão da 1ª JF quando conclui que não há do que se falar em ilegitimidade passiva.

Alega que por motivos que desconhece ter a ADIN dado causa a extinção ao MS ajuizado pela MOVEL, não se justifica a autuação visto que a ação ajuizada pela concessionária foi para ser beneficiado da redução da alíquota de 17% para 12% diante da negativa de celebração de Termo de Acordo, enquanto o AI exige o recolhimento das parcelas que deixaram de ser retidas, não podendo ser responsabilizado no polo passivo das obrigações tributárias.

Entende que tais diferenças deve ser exigida da MOVEL, que deu causa e deve ser responsabilizada pelo suposto recolhimento a menos, como decidiu este Conselho no Acórdão CJF 0325-11/09.

Em seguida transcreve decisões dos Conselhos de Contribuintes dos Estados de Goiás e Santa Catarina, cujas cópias dos Acórdãos foram acostadas à defesa (fls. 81/92) que trata de nulidade por ilegitimidade passiva e conclui requerendo o acolhimento da preliminar de decadência, reformada a Decisão recorrida por entender ser descabida a sua responsabilização pelo crédito tributário.

Na assentada do julgamento em 07/08/12, esta 1ª CJF decidiu encaminhar o processo a PGE/PROFIS para que emitisse novo Parecer sobre a matéria em questão.

No Parecer às fls. 323/331 a Procuradora Maria José Coelho Lins de A. Sento-Sé opinou que os efeitos do MS interposto pela MOVEL recaíram sobre a VOLKSWAGEN, mas em se tratando de exigência de ICMS que deveria ter sido retido pelo estabelecimento autuado na condição de contribuinte substituto, cuja retenção não foi feita em decorrência de ação judicial movida pelo contribuinte substituído (MOVEL), há impossibilidade de cobrança do imposto do substituto, em razão de que não ficou comprovado dolo ou culpa pelo não recolhimento do imposto.

Transcreve diversas decisões de Tribunais Superiores (REsp 10287/RS; REsp 887585/RS e REsp 767.928/RS, além de outros) para reforçar o posicionamento de que deva ser declarada a nulidade do Auto de Infração, por vício formal e renovado o lançamento contra o efetivo sujeito passivo.

VOTO

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

Art. 107-B.

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

Ressalte-se que não houve antecipação do pagamento do imposto pelo sujeito passivo para configurar a homologação prevista no art. 150, § 4º e sim falta de retenção e recolhimento do imposto o que desloca para a hipótese prevista no art. 173, I do CTN, com contagem do prazo a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que expirou o prazo para a homologação expressa, pelo Fisco. Como o Auto de Infração engloba créditos constituídos relativos a fatos geradores ocorridos entre 01/01/02 a 31/12/02, só seriam desconstituídos se o lançamento tributário ocorresse a partir do dia 01/01/08, fato que não ocorreu, visto que foi lavrado em 26/12/07.

Diante do exposto, deve ser afastada a arguição de extinção do crédito tributário pela decadência.

No mérito, o autuado argumentou que “efetuiu recolhimento a menor do ICMS” [retido] em estrito cumprimento de ordem judicial e que se há imposto ser exigido deve ser reclamado da MOVEL.

Ressalto que não foi feito qualquer questionamento quanto aos valores apurados pela fiscalização conforme demonstrativos juntados às fls. 7/13.

Quanto à preliminar de ilegitimidade passiva, faço abaixo um resumo cronológico dos fatos:

- a) A MOVEL em 14/05/99 requereu proteção judicial através de MS nº 55172-6/99 (fl. 101), determinando ao gerente regional da Volkswagen (Vitória de Conquista.BA), no sentido de que se beneficiasse do “*regime de substituição tributária, com a redução da base de cálculo do ICMS, resultando em uma retenção de 12%*” tudo nos termos da liminar concedida;
- b) O presidente do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, em 15/04/00, atendeu o pedido de Suspensão de Liminar formulado pela Fazenda Pública Estadual, conforme doc. à fl. 99: “*Pelas razões expostas, sem adentrar no mérito da ação mandamental na qual foi concedida a medida initio litis, mas analisando-a sob o prisma da possibilidade de seus efeitos virem a atingir a ordem e a economia públicas, defiro o pedido de suspensão de liminar*”, com fulcro no art. 203 do Regimento cc o art. 4º da Lei 4.348/64;
- c) A MOVEL impetrou outro MS nº 1402912513-9 (fls. 192/200) em 04/06/02 explicitando de forma mais detalhada o objeto da ação ajuizada e conforme documentos às fls. 111/256 foram juntados cópias relativas ao MS nº 1402912513-9 e Acórdão do julgamento da ADIN Nº 1.851-4 pelo STF. Em especial o Acórdão do TJ/BA às fls. 179/185, em 16/01/07 decidiu pela extinção do processo sem julgamento do mérito em razão da perda do objeto da ação (o parágrafo 2º da Lei 7.014/96 que previa a necessidade de adesão mediante Termo de Acordo) e efeito vinculante da citada ADIN que decidiu só caber restituição de ICMS de valores recolhidos a título de substituição tributária apenas quando o fato gerador presumido não se realizar.
- d) Documento às fls. 189/190 certifica que o processo transitou em julgado e devidamente publicado no Diário do Poder Judiciário em 21/03/07.

Preliminarmente, não acolho o argumento de que houve cerceamento de direito de defesa, sob alegação de que desconhecia a documentação juntada ao processo, tendo em vista que se trata de Decisão judicial transitada em julgado e publicada no Diário Judiciário do Estado que é de conhecimento público. Da mesma forma, não se faz necessário dar conhecimento do Parecer exarado pela PGE/PROFIS (fls. 264/265) tendo em vista que o mesmo constitui um opinativo quanto à validade dos atos administrativos no controle da legalidade.

Com relação ao argumento de que não figura no polo passivo em relação ao imposto que reteve a menos, em observância a determinação judicial e que o imposto deveria ser exigido da MOVEL, pela análise dos elementos contidos no processo verifico que o objeto do MS impetrado se deve a negativa de assinar o Termo de Acordo previsto no Convênio ICMS 127/97 e alterações posteriores (132/92) em razão de que as “*condições impostas excluem o direito de ação e o direito à*

restituição das diferenças, em casos de operação de valor inferior ou superior ao que servir de base de cálculo para a retenção antecipada, como ainda impedem os lançamentos de créditos respectivos na escrituração fiscal (fl. 205)”;

Já no julgamento do MS, considerando o efeito vinculante (Súmula 405 do STF) da Decisão contida no julgamento da ADIN 1.851-4 AL, o TJ/BA decidiu pela extinção do processo, sem julgamento do mérito (art. 267, VI, terceira figura do CPC), fundamentando que “*Não é cabível a restituição do ICMS quando a operação subsequente à cobrança do imposto se realizar com valor inferior ao que foi utilizado como base de cálculo inicial*”.

Da leitura do acima exposto pode se concluir que numa sequência cronológica:

1. A MOVEL requereu proteção judicial para que o recorrente faturasse automóveis novos aplicando uma alíquota reduzida de 17% para 12%, mesmo que como concessionária de automóvel não tenha assinado o Termo de Acordo previsto no Dec. 8.200/02 o qual era necessário para lhe assegurar tal benefício fiscal, por considerar abusiva a cláusula que não permitia a recuperação de crédito fiscal decorrente de ICMS-ST pago na operação de aquisição com base de cálculo superior à da realização da operação de venda posterior;
2. Mesmo antes de ocorrer os fatos geradores objeto deste lançamento, o presidente do TJ/BA deferiu suspensão de liminar, ponderando os efeitos contra a ordem e a economia pública. Já a Decisão final não apreciou o mérito, por aplicar os efeitos vinculantes da ADIN 1.851-4 AL, ou seja, o objeto da liminar era garantir o direito de usufruir de créditos fiscais vinculados a operações subsequentes de ICMS-ST, o que já tinha sido negado na Decisão da citada ADIN.

Portanto, assiste razão ao recorrente quanto ao argumento de que efetuou a retenção a menos do ICMS-ST objeto desta exigência fiscal, em razão da ação judicial ajuizada pela MOVEL e tendo sido extinto o MS 140.02.91.513-09, sem a apreciação do mérito, restabeleceu a aplicação das regras previstas no do Convênio ICMS 132/92, mas cabe a exigência do imposto à MOVEL, aplicando a alíquota de 17% e não de 12%, em razão daquela empresa não possuir o benefício de tributar com a alíquota de 12%, por não ter assinado o Termo de Acordo.

Pelo exposto, acato o posicionamento da PGE/PROFIS no sentido de que não é cabível a exigência do ICMS-ST do estabelecimento autuado na condição de sujeito passivo por substituição, nos termos do art. 18, IV, “b” do RPAF/BA, tendo em vista que o mesmo deixou de fazer a retenção e recolhimento do ICMS-ST devido pelo destinatário, em razão de Decisão mandamental movida pelo contribuinte substituído. Ressalto que no Parecer às fls. 324/330 foram transcritas diversas decisões do STJ adotando este posicionamento (REsp 10287/RS; REsp 887585/RS e REsp 767.928/RS; REsp1.028.716/RS e AgRg no REsp 1.036.368/RS).

Pelo exposto voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário para julgar NULO o Auto de Infração em lide, declarando que o recorrente não figura no polo passivo da relação jurídica que foi objeto ação fiscal.

VOTO DIVERGENTE (Preliminar de decadência)

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

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

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

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

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

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

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

“Art. 150. (...)

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

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

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

Após longas e acirradas discussões, a jurisprudência pátria dá fortes sinais de ter chegado a alguns consensos sobre a decadência no âmbito do direito tributário. A primeira delas, hoje quase que irreversível, diz respeito à competência para definir prazos decadenciais. É que a Constituição Federal de 1988, suprimindo as controvérsias até então existentes, reservou à lei complementar a disciplina acerca da prescrição e decadência em direito tributário, consoante dicção do art. 146, III, “b”, do Texto Maior, que giza:

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

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

(...)

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

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

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

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

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

Fala-se que a questão encontra-se definida quase que irreversivelmente porque, recentemente, foi editada a Súmula Vinculante nº 08, através da qual cristalizou-se o entendimento de que são inconstitucionais os arts. 5º, do Decreto-Lei 1.569/77, e 45 e 46, da Lei nº 8.212/91, utilizando-se justamente o fundamento de que a prescrição e a decadência são matérias reservadas a Lei Complementar de âmbito nacional, conforme se observa da ementa dos precedentes que ensejaram a edição do referido verbete:

“PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. MATÉRIAS RESERVADAS A LEI COMPLEMENTAR. DISCIPLINA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. INCONSTITUCIONALIDADE DOS ARTS. 45 E 46 DA LEI 8.212/91 E DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 5º DO DECRETO-LEI 1.569/77. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.

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

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

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

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

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

Sabe-se bem que o efeito vinculante é atributo exclusivo do verbete, não atingindo a fundamentação. Todavia, não se pode fechar os olhos para o entendimento adotado pela mais alta Corte de Justiça do nosso país, há muito tempo, vale frisar, como se as decisões judiciais não passassem de mera recomendação.

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

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

Uma premissa parece facilitar bastante o deslinde da questão e ela diz respeito ao significado da palavra homologar. Segundo o dicionário Michaelis, homologar quer dizer **“confirmar por sentença ou autoridade judicial ou administrativa; aprovar”**. Logo, o ato que é sujeito à homologação é o pagamento realizado pelo contribuinte; é ele que será verificado pela autoridade administrativa fiscal e, se estiver correto, será aprovado, confirmado. Não se homologa o lançamento feito pelo contribuinte, como entendeu a Junta de Julgamento Fiscal, até mesmo por ser discutível o chamado **“lançamento por homologação”**, vez que não se enquadra no conceito de atividade **“administrativa plenamente vinculada”** a que faz referência o art. 3º, do CTN.

Firmada tal premissa, é de se concluir que, se houve pagamento do tributo, ainda que parcial, o prazo decadencial conta-se a partir da ocorrência do fato gerador, consoante estabelece o

parágrafo 4º, do art. 150, do CTN. Do contrário, ou seja, se não houve recolhimento do tributo, nem mesmo parcial, a decadência somente começa a ser computada do primeiro dia do exercício seguinte, conforme o art. 173, I, do CTN.

O entendimento ora esposado não representa nenhuma novidade, pois vem sendo adotado, há muito tempo, pelo Superior Tribunal de Justiça. A própria Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, atenta a isso e, principalmente, aos elevados gastos suportados pela União com a sucumbência gerada pela defesa, infértil, de tese contrária, já adotou internamente o mesmo posicionamento do Superior Tribunal de Justiça, através do Parecer nº 1617/2008, cujos trechos principais pede-se vênia para transcrever:

“3031. Assim, com base em magistério de Leandro Paulsen, conclui-se que:

- a) no caso do pagamento parcial da obrigação, independentemente de encaminhamento de documentação de confissão (DCTF, GFIP ou pedido de parcelamento), o prazo de decadência para o lançamento de ofício da diferença não paga é contado com base no § 4º, do art. 150, do Código Tributário Nacional;*
- b) no caso de não pagamento, nas hipóteses acima elencadas (com ou sem o encaminhamento de documentação de confissão), o prazo é contado com base no inciso I, do art. 173, do CTN;*
- c) de qualquer sorte, nos casos em que a declaração foi prestada ou houve parcelamento, não haveria a necessidade de lançar o valor já declarado, mas sim apenas a diferença, o que se tem chamado de lançamento suplementar.*

3132. Do ponto de vista de certo realismo jurídico, temperado por exercício de prognose pretoriana, deve-se lembrar, ao que consta, que os Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda vinham decidindo pela aplicabilidade da regra do § 4º do art. 150 do CTN no caso dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação. Excluíam-se do entendimento, entre outros, circunstâncias indicativas de fraude. Fraude e conluio suscitam a aplicação da regra do art. 173 do CTN.

3233. Por exemplo, a Segunda Câmara dos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda, no Recurso nº 122924, em 16 de junho de 2004, decidiu que “(...) por força do princípio da moralidade administrativa, em sendo a decadência hipótese de extinção da obrigação tributária principal, seu reconhecimento no processo deve ser feito de ofício, independentemente do pedido do interessado (...) Os tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa amoldam-se à sistemática do lançamento por homologação, prevista no art. 150 do CTN, hipótese em que o termo decadencial tem como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador (...)”.

3334. Na Terceira Turma do Conselho Superior de Recursos Fiscais no recurso de divergência nº 303-120011, em 22 de fevereiro de 2005, ementou-se que “(...) sendo o IPI, no caso vinculado à importação, espécie de tributo cujo lançamento encontra-se delineado nas determinações do art. 150, parágrafo único, do CTN-Lançamento por homologação, é de cinco (5) anos, contados da data da ocorrência do fato gerador – data do desembaraço aduaneiro da mercadoria importada- o prazo deferido à Fazenda Nacional para constituir o crédito tributário que entende devido (...)”.

3435. A Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, no recurso nº 146.670, em 25 de maio de 2006, ementou que “se a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, o tributo amolda-se à sistemática de lançamento denominada homologação, onde a contagem do prazo decadencial dá-se com a ocorrência do fato gerador, na forma disciplinada pelo § 4º do art. 150 do CTN (...)”.

3536. Os Conselhos de Contribuintes, no entanto, começam a mudar o entendimento. Aplicou-se recentemente o art. 173, I, do CTN, em caso de lançamento de ofício, no qual não houve pagamento. Refiro-me ao Recurso RP/203-123287. Entendeu o Conselho que deve se verificar se o contribuinte recolheu valores no período fiscalizado. Na existência do recolhimento, deve se aplicar o § 4º do art. 150 do CTN. Na inexistência de recolhimentos, deve ser aplicado o art. 173, I, do mesmo CTN. De igual modo, decidiu-se no Recurso RD/204-130232, bem como no RD/203-115797.

3637. Em âmbito de Superior Tribunal de Justiça percebe-se que a questão recebe tratamento distinto. Pode-se identificar sutil diferença de tratamento pretoriano. Em linhas gerais, tem-se a impressão de que se aplica a regra do § 4º do art. 150 do CTN na hipótese de pagamento antecipado.

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

“TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. EXAÇÃO SUJEITA A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. ARTIGOS 150, § 4º, E 173, I, DO CTN. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. SÚMULA 7/STJ. 1. Se não houve pagamento antecipado pelo contribuinte, é cabível o lançamento direto substitutivo, previsto no artigo 149, V, do CTN, e o prazo decadencial rege-se pela regra geral do artigo 173, I, do CTN. Precedentes”.

3839. E ainda, no recurso especial 757922/SC, relatado pelo Ministro Teori Albino Zavascki, questão julgada em 11 de setembro de 2007, definiu-se;

“CONSTITUCIONAL, PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ARTIGO 45 DA LEI 8.212/91. OFENSA AO ART. 146, III, B, DA CONSTITUIÇÃO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. TERMO INICIAL: (A) PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE AO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR, SE NÃO HOUVE ANTECIPAÇÃO DO PAGAMENTO (CTN, ART. 173, I); (B) FATO GERADOR, CASO TENHA OCORRIDO RECOLHIMENTO, AINDA QUE PARCIAL (CTN, ART. 150, § 4º). PRECEDENTES DA 1ª SEÇÃO. 1. “As contribuições sociais, inclusive as destinadas a financiar a seguridade social (CF, art. 195), têm, no regime da Constituição de 1988, natureza tributária. Por isso mesmo, aplica-se também a elas o disposto no art. 146, III, b, da Constituição, segundo o qual cabe à lei complementar dispor sobre normas gerais em matéria de prescrição e decadência tributárias, compreendida nessa cláusula inclusive a fixação dos respectivos prazos. Conseqüentemente, padece de inconstitucionalidade formal o artigo 45 da Lei 8.212, de 1991, que fixou em dez anos o prazo de decadência para o lançamento das contribuições sociais devidas à Previdência Social” (Corte Especial, Arguição de Inconstitucionalidade no REsp nº 616348/MG) 2. O prazo decadencial para efetuar o lançamento do tributo é, em regra, o do art. 173, I, do CTN, segundo o qual “o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”. 3. Todavia, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação — que, segundo o art. 150 do CTN, “ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa” e “opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa” —, há regra específica. Relativamente a eles, ocorrendo o pagamento antecipado por parte do contribuinte, o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador, conforme estabelece o § 4º do art. 150 do CTN. Precedentes jurisprudenciais. 4. No caso, trata-se de contribuição previdenciária, tributo sujeito a lançamento por homologação, e não houve qualquer antecipação de pagamento. Aplicável, portanto, a regra do art. 173, I, do CTN. 5. Recurso especial a que se nega provimento”.

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

No caso em comento, o crédito tributário que se pretende constituir por intermédio deste auto de infração refere-se a ICMS recolhido a menos, devendo, assim, ser aplicado o prazo do art. 150, §4º, do CTN.

Ante o exposto voto pelo **acolhimento da decadência** suscitada pela recorrente, nos termos em que suscitada no Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria quanto à preliminar de decadência, com voto de qualidade do presidente e, por unanimidade quanto ao mérito, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **NULO** o Auto de Infração nº **269616.0016/07-3**, lavrado contra **VOLKSWAGEN DO BRASIL INDÚSTRIA DE VEÍCULOS AUTOMOTORES**.

VOTO VENCEDOR (Preliminar de decadência)– Conselheiros(as): Eduardo Ramos de Santana, Denise Mara Andrade Barbosa e Rubens Bezerra Soares.

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

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

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – RELATOR

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

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS