

PROCESSO - A. I. N° 206888.0002/11-5
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO - RAMIRO CAMPELO COMÉRCIO DE UTILIDADES LTDA. (CASA + FÁCIL)
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 1^a JJF nº 0128-01/12
ORIGEM - IFEP – DAT/NORTE
INTERNET - 15/03/2013

2^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0019-12/13

EMENTA: ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. **a)** AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA POR ANTECIPAÇÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Autuado comprovou através de documentos hábeis que a obrigação principal de recolhimento do imposto fora cumprida antes do início da ação fiscal, à exceção da parcela referente ao mês de fevereiro de 2006. O próprio autuante reconheceu assistir razão ao autuado. Infração parcialmente subsistente. **b)** ANTECIPAÇÃO PARCIAL. MULTA DE 60% SOBRE O IMPOSTO NÃO PAGO POR ANTECIPAÇÃO. Autuado elide parcialmente a autuação ao comprovar que recolhera o imposto, apesar de tê-lo feito em valor inferior ao efetivamente devido. Infração parcialmente caracterizada. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. MATERIAIS DE USO/CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Restou comprovado que parte dos materiais adquiridos não se tratava de materiais de uso/consumo do estabelecimento. Infração parcialmente subsistente. 3. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Alegação defensiva de que no levantamento levado a efeito pelo autuante as notas fiscais série D-1 não foram consideradas restou comprovada. Fato admitido pelo próprio autuante. Refeitos os cálculos. Reduzido o valor do débito. Não acolhida a preliminar de decadência suscitada, de ofício, pelo relator. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício interposto pela r. 1^a Junta de Julgamento Fiscal nos termos do art. 169, I, “a”, item 1, do RPAF/99, com vistas ao reexame da Decisão proferida nos autos do presente PAF que julgou Parcialmente Procedente a exigência fiscal.

O lançamento de ofício foi lavrado em 26.12.2011, para exigir ICMS e multa no valor histórico de R\$135.182,30, em razão do cometimento de 7 infrações, das quais, após julgamento, restaram Parcialmente Procedente as infrações 1, 2, 6 e 7, e procedentes os itens 3, 4 e 5.

Deste modo, as infrações que são objeto do Recurso aqui debatido são as seguintes:

Infração 01. Efetuou o recolhimento a menos do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação

relacionadas nos anexos 88 e 89 [art. 353, I, II, do RICMS/BA], nos meses de janeiro a abril, novembro e dezembro de 2006, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 64.266,84, acrescido da multa de 60%; (150)

Infração 02. Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação, destinadas a consumo do estabelecimento, nos meses de abril, agosto a novembro de 2006, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 1.831,30, acrescido da multa de 60%; (173)

Infração 03. Recolheu a menos ICMS em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de janeiro a dezembro de 2006, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 1.584,25, acrescido da multa de 60%; (150)

Infração 04. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, no mês de setembro de 2006, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 541,52, acrescido da multa de 60%; (150)

Infração 05. Falta de recolhimento do ICMS constatada pela de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de saldo credor de caixa, no exercício de 2006, exigindo ICMS no valor R\$ 32.471,51, acrescido da multa de 70%; (173)

Infração 06. Multa percentual sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação destinadas à comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, no mês de outubro de 2006, sendo imposta multa no valor de R\$ 1.323,55; (150)

Infração 07. Falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias no exercício de 2006, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 33.163,33, acrescido da multa de 70%. (173)

O autuado apresentou tempestivamente defesa (fls. 25 a 26) e documentos, contestando as infrações ora recorridas, de maneira objetiva e com justificativas claras. Em seguida, houve informação fiscal (fls. 712 a 714) acolhendo parte das argumentações do contribuinte e concluindo pela procedência parcial do Auto de Infração, com redução do valor original para R\$ 44.195,01.

Consta às fls. 721 a 723, extratos do SIGAT com o parcelamento do valor apontado pelo Sr. Fiscal Autuante após a revisão.

Regularmente instruído, o processo foi a julgamento pela 1ª JJF, que decidiu pela Procedência Parcial do Auto de Infração conforme o seguinte voto, *in verbis*:

"VOTO

Versa o Auto de Infração em lide sobre o cometimento de sete infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado, dentre as quais este impugna as infrações 01, 02, 06 e 07, e reconhece as infrações 03, 04 e 05.

No que tange à infração 01, verifico que o autuado alega que inexistem diferenças a recolher referente à substituição tributária, nos meses de janeiro, março, abril, novembro e dezembro de 2006, reconhecendo que é devida a complementação referente ao mês de fevereiro de 2006, no valor de R\$ 3.241,02.

Vejo, também, que o autuante acatou as alegações defensivas, consignando que, efetivamente, constam das planilhas anexas ao Auto de Infração notas fiscais emitidas e com destaque de ICMS a título de substituição tributária. Registra que feitas as exclusões das notas fiscais acostadas aos autos pelo impugnante, restou comprovado que as alegações do contribuinte são pertinentes e que apenas no mês de fevereiro persistiu uma diferença de ICMS a recolher a título de ICMS por antecipação tributária no valor de R\$ 3.241,02.

No caso deste item da autuação constato que não há o que discutir, ou seja, o impugnante comprovou mediante apresentação de documentos hábeis de provas que a obrigação principal de recolhimento do imposto devido por substituição tributária fora cumprida antes do início da ação fiscal, inexistindo as diferenças apontadas no Auto de Infração referentes aos meses de janeiro, março, abril, novembro e dezembro de 2006.

Em verdade, restou comprovado que apenas no mês de fevereiro de 2006 o valor de R\$ 3.241,00, referente ao ICMS-ST não fora recolhido, fato reconhecido pelo autuado. Desta forma, a infração 01 é parcialmente subsistente no valor de R\$ 3.241,00.

No respeitante à infração 02, constato que assiste razão ao impugnante quando sustenta que descabe o pagamento da diferença de alíquotas, referente aos meses de abril, agosto, outubro e novembro de 2006, uma vez que as mercadorias adquiridas se tratam de formulários contínuos e impressos gráficos, conforme as Notas Fiscais nºs 219593, 229915, 122285, 232946, respectivamente, bem como, que no mês de setembro de 2006, a diferença de alíquotas fora incluída no ICMS a pagar no valor de R\$ 875,48, conforme consta na cópia do livro Registro de Apuração do ICMS acostada aos autos.

Relevante consignar que o próprio autuante reconheceu que procedem as alegações do impugnante, registrando que persiste apenas o valor de R\$ 270,00, correspondente à Nota Fiscal nº 448, já que as Notas Fiscais nºs 219593, 229915, 122285 e 232946, anexadas aos autos dizem respeito às aquisições de formulários gráficos, operações tributadas pelo ISS, sendo que, o valor relativo ao mês de setembro de 2006, fora lançado no livro Registro de Apuração do ICMS.

Diante disto, a infração 02 é parcialmente subsistente no valor de R\$ 270,00.

Quanto à infração 06, verifico que também assiste razão ao autuado quando sustenta que o ICMS devido por antecipação parcial referente ao mês de outubro de 2006, fora recolhido no valor de R\$ 28.261,80, conforme DAE anexado aos autos, restando uma diferença a recolher de R\$ 1.151,15, cuja penalidade é de 60%, no total de R\$ 690,69.

Observo que o autuante reconheceu que laborou em equívoco quando consignou na planilha como valor não recolhido R\$ 28.261,80, pois de fato, este foi o valor recolhido e que consta na relação de DAE do exercício de 2006, código 2175, referente ao mês de outubro de 2006.

Assim sendo, esta infração é parcialmente subsistente no valor de R\$ 690,69, correspondente à aplicação do percentual de multa de 60% sobre a diferença do ICMS referente à antecipação parcial não recolhido tempestivamente no valor de R\$ 1.151,15.

Com relação à infração 07, verifico que assiste razão ao impugnante quando afirma que no levantamento levado a efeito pelo autuante as notas fiscais da série D-1, referentes ao período de janeiro a dezembro de 2006, não foram computadas, tendo apurado uma diferença a pagar de ICMS no valor de R\$ 5.395,96, conforme demonstrativo e cópias das referidas notas fiscais que anexa.

Relevante registrar que o próprio autuante admite que na auditoria de estoques efetuada, efetivamente, não incluiu as notas fiscais de vendas a consumidor, série D-1, razão pela qual acatou o argumento defensivo, sendo o valor do ICMS devido de R\$ 5.395,96.

Desta forma, a infração 07 é parcialmente subsistente no valor de R\$ 5.395,96.

No que concerne às infrações 03, 04 e 05, observo que foram reconhecidas pelo autuado, inclusive com o pagamento parcelado do valor do débito reconhecido, conforme extrato do SIGAT –Sistema Integrado de Gestão da Administração Tributária - acostados aos autos.

Diante do exposto, as infrações 01, 02, 06 e 07 são parcialmente subsistentes e as infrações 03, 04 e 05 integralmente subsistentes, passando o valor do débito originalmente indicado no Auto de Infração de R\$ 135.182,30 para R\$ 44.194,93.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, devendo ser homologado o valor recolhido.

Diante da Decisão proferida, a 1ª JJF recorreu, de ofício, para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00, com efeitos a partir de 10/10/2000.

Regularmente científicos, autuante e autuado não retornaram aos autos.

VOTO VENCIDO (Preliminar de decadência)

Trata-se de Recurso de Ofício contra a Decisão que julgou Parcialmente Procedente o Auto de Infração citado, sendo as infrações 1, 2, 6 e 7 parcialmente procedentes e as infrações 03, 04 e 05 totalmente procedentes. Consta que o valor final apontado no julgamento de piso, fora parcelado pelo Sujeito Passivo.

Entretanto, entendo que há uma questão de ordem pública que deve ser analisada antes de se adentrar ao *meritum causae* do Recurso de Ofício, pois, interfere na formação do próprio Auto de Infração e, por conseguinte, no julgamento do presente Recurso.

Compulsando os autos, vejo que o Auto de Infração fora lavrado em 26.12.2011 para cobrar ocorrências do ano 2006, o que me leva a crer na decadência do direito do Fisco na constituição do crédito tributário em relação às infrações 1, 3, 4 e 6, conforme o art. 150, §4º do CTN, uma vez que se passaram mais de cinco anos de quase todos os fatos geradores nesses lançamentos por homologação.

Tomo essa posição, pois, mesmo com a anuência tácita do Contribuinte quanto aos valores lançados e, mesmo com a celebração de um acordo entre as partes para o parcelamento do débito julgado em primeira instância, entendo claramente que o Estado não tinha mais o direito de

cobrar da Empresa valores que estavam em aberto por mais de cinco anos, lapso temporal que a própria lei reputa suficiente para a perda da exigibilidade da exação e constituição do crédito tributário.

Em suma, depreendo que a anuência e o acordo feito pelo Sujeito Passivo não é capaz de restaurar ou convalidar o direito subjetivo do Ente tributante que se quedou inerte por muito tempo.

Para embasar o meu voto neste sentido, julgo ser necessária se fazer uma reflexão mais profunda sobre a Decadência no direito brasileiro, passando pela leitura e interpretação da Súmula Vinculante nº 08, do STF e do Parecer exarado pelo ilustre Procurador Geral do Estado da Bahia, em decorrência da várias diligências suscitadas por esta 2ª CJF para o posicionamento sobre o tema.

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, **por força de determinação constitucional**, 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 PROVVIDO. 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 PROVVIDO. 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 afastar a tese de que 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.

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, da 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 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 entre 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. 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 pelo 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 perquirir 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 dispostos 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. Se houver qualquer atividade ou cálculo do imposto a recolher por parte do Contribuinte, tenho como certo que o lançamento é por homologação, submetendo-se a regra do art. 150 do CTN.

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 nº 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, de ofício, concludo que as ocorrências datadas antes 26.12.2006 das infrações 1, 3, 4 e 6 não mais poderão ser exigidas pelo fisco da Bahia, porquanto alcançadas pela decadência, prevista no artigo 150, §4º do CTN.

Passo à análise do Recurso de Ofício quanto às reduções ocorridas nas infrações 2 e 7, pois elas são objeto do presente Recurso e são as únicas imputações lançadas de ofício (com a participação exclusiva do Ente tributante), sendo, portanto, regrado pelo prazo do art. 173, I do CTN que é de 5 anos, contados a partir do primeiro dia útil do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

No presente caso, a decadência conforme o art. 173, I, só ocorreria nestes itens a partir de 31.12.12.

Devo deixar claro mais uma vez que não me manifestarei sobre o mérito das infrações 1 e 6, pois, não tenho dúvida que a constatação da ocorrência da decadência é sim questão resolutiva de mérito, consoante o mandamento do art. 269, IV do Código de Processo Civil brasileiro, abaixo transscrito:

"Art. 269. Haverá resolução de mérito:

(...) IV - quando o juiz pronunciar a decadência ou a prescrição; "

Portanto, ante a verificação da decadência, resta prejudicada a análise do mérito quanto as infrações 1 e 6, no presente Recurso de Ofício.

Na infração 2, a redução dos débitos se deu, pois, fora constatado pelo próprio Fiscal Autuante que as mercadorias das Notas Fiscais nºs 219593, 229915, 122285 e 232946, dizem respeito às aquisições de formulários gráficos, tributadas pelo ISS. Assim, só restou configurado o lançamento por diferencial de alíquota sobre a Nota fiscal nº 448, no valor de R\$270,00.

Infração 2 parcialmente procedente, conforme o julgamento de piso.

Quanto à infração 7, a redução se deu porque, o próprio Fiscal Autuante admitiu que não levou em consideração as notas de série D-1 de venda ao consumidor. Assim, com a retificação realizada, a omissão referente à saída de mercadorias sem a emissão de notas fiscais, restou diminuída ao valor de R\$ 5.395,96, consoante demonstrativo de débito feito pela fiscalização.

Infração 7 parcialmente procedente, conforme o julgamento de piso.

Pelo exposto, de ofício, aponto a ocorrência da decadência nas ocorrências anteriores a 26.12.2006 nas infrações 1, 3, 4 e 6, e nas infrações 2 e 7, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício, mantendo inalterada a Decisão de primo grau.

VOTO VENCEDOR (Preliminar de decadência)

Permito-me discordar do eminente relator quanto à sua posição frente a questão decadencial no período abarcado pela autuação, diante do mesmo da sua ocorrência,, mencionando em seu amparo, inclusive a decisão do STF motivador da edição da Súmula Vinculante nº 8.

Inicialmente, observo que as infrações que compõem o lançamento e que o nobre relator indicou a existência de decadência são:

INFRAÇÃO 1 Efetuou o recolhimento a menos do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação relacionadas nos anexos 88 e 89 [art. 353, I, II, do RICMS/BA], nos meses de janeiro a abril, novembro e dezembro de 2006, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 64.266,84, acrescido da multa de 60%;

INFRAÇÃO 2. Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação, destinadas a consumo do estabelecimento, nos meses de abril, agosto a novembro de 2006, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 1.831,30, acrescido da multa de 60%;

INFRAÇÃO 3. Recolheu a menos ICMS em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de janeiro a dezembro de 2006, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 1.584,25, acrescido da multa de 60%;

INFRAÇÃO 4. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, no mês de setembro de 2006, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 541,52, acrescido da multa de 60%;

INFRAÇÃO 5. Falta de recolhimento do ICMS constatada pela de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de saldo credor de caixa, no exercício de 2006, exigindo ICMS no valor de R\$ 32.471,51, acrescido da multa de 70%;

INFRAÇÃO 6. Multa percentual sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação destinadas à comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, no mês de outubro de 2006, sendo imposta multa no valor de R\$ 1.323,55;

INFRAÇÃO 7. Falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias no exercício de 2006, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 33.163,33, acrescido da multa de 70%.

Analisarei, inicialmente, as infrações 2, 5 e 7, em relação às quais observo que o período abarcado pela autuação é abril, agosto a novembro de 2006 (infração 2), e 31 de dezembro de 2006 (infrações 5 e 7), sendo o Auto de Infração datado de 26 de dezembro de 2011.

A tese de que a regra contida no artigo 173, inciso I, do CTN não se aplica ao caso em tela, mas sim a norma legal prescrita no artigo 150, § 4º, do CTN vez que a mesma determina que, em se tratando de tributo sujeito ao lançamento por homologação, em que o contribuinte tenha efetuado pagamento antecipado, o prazo conta-se cinco anos após a ocorrência do fato gerador, não posso acolher.

Isso por que, há um prazo para ocorrer tal identificação do devedor e seu débito via lançamento com consequente formalização do direito do credor, a Fazenda Pública, exigir seu direito por

meio da norma individual e concreta que forma com o sujeito passivo. Este prazo é o decadencial; um prazo para o exercício de um direito potestativo do titular, a Fazenda, que apenas precisa exercê-lo e exigí-lo. Tal previsão legal encontra-se no artigo 173, inciso I do CTN:

"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;"

Dessa forma, constata-se que como regra se terá cinco anos e um período a mais. Não obstante; deve-se sempre se ter em conta quanto a decadência que há peculiaridades quanto aos tributos lançados por homologação, inclusive, como no caso presente, de valores que não foram lançados pelo sujeito passivo, e sim, apurados pela fiscalização, por meio de levantamento fiscal, não se podendo caracterizar tal situação, como pretende a Recorrente, como "*pagamento antecipado*", vez que simplesmente em relação aos quantitativos apurados no presente Auto de Infração, os mesmos não foram oferecidos à tributação, em um procedimento que a recorrente tinha absoluto conhecimento, diante dos controles que deveria efetivar em relação aos valores a recolher a título de tributo, nas suas aquisições interestaduais de produtos. A esse respeito, transcrevo decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ) a respeito:

"TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. INÍCIO DA CONTAGEM DO PRAZO. DECADÊNCIA.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inoce, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito.

2. Entendimento consolidado por meio do REsp 973.733/SC, submetido ao rito dos recursos repetitivos, julgado em 12.8.2009, nos termos do art. 543-C, do CPC, relatado pelo Ministro Luiz Fux

"TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. ART. 173, I, DO CTN.

1. Agravo regimental contra a decisão que aplicou para o prazo decadencial a regra do art. 173, I, do CTN.

2. A jurisprudência desta Corte entende que nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN). Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica disposto no art. 173, I, do CTN.

3. No caso dos autos não houve pagamento antecipado, portanto, aplica-se a regra do art. 173, I, do CTN.

4. Agravo regimental não provido".

(Agravo Regimental no Recurso Especial. Matéria Tributária. REsp 1182982. Relator Ministro Benedito Gonçalves. Rio Grande do Sul. 16 de novembro de 2010).

Dessa forma, constata-se que como regra se terá cinco anos e um período a mais (contabilizando que para começar a fluir tal prazo é necessária a virada do próximo exercício financeiro) para se exigir a obrigação tributária. Não obstante; deve-se sempre se ter em conta quanto à decadência que há peculiaridades quanto aos tributos lançados por homologação, inclusive, como no caso presente, de valores que não foram lançados pelo sujeito passivo, e sim, apurados pela fiscalização, não se podendo caracterizar tal situação, como pretende a Recorrente, como "*pagamento antecipado*", reitere-se, vez que simplesmente em relação aos quantitativos apurados no presente Auto de Infração, os mesmos não foram oferecidos à tributação,

Inexiste, pagamento a menor, mas sim, falta de recolhimento, diante do fato de que a empresa realizou operações ou prestações que se caracterizam como fato gerador do imposto, sem os recolhimentos respectivos, fazendo com que fossem necessários levantamentos a fim de se descobrir tais omissões, o que em nenhum tratado doutrinário é considerado como pagamento parcial, e sim omissão total do pagamento do imposto devido em tais operações, razão pela qual não posso considerar tais argumentos.

Aliás, há de se perquerir se as operações foram omitidas do fisco, qual foi o tributo antecipado nesta hipótese, para o se firmar posição pela aplicação da regra do artigo 150, §4º do CTN?

Por tais razões, entendo inaplicável neste caso concreto, a regra contida no artigo 150, § 4º do CTN, e diante da conduta omissiva apresentada pelo sujeito passivo, claro está a ocorrência de situação prevista no artigo 173, inciso I do CTN. Dessa forma, não posso acolher tal argüição.

A questão de fundo da argumentação do nobre relator é a eventual decadência de parte do débito, que ao seu entender teria ocorrido, tendo em vista as datas dos fatos geradores lançados no Auto de Infração, e o próprio objeto do lançamento em sua infração 02, qual seja retenção a menor do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizado no Estado da Bahia janeiro a julho de 2005.

Impende afirmar-se que a decadência cessa o direito de constituir o crédito através do ato administrativo do lançamento. O crédito tributário perde o seu conceito abstrato somente quando a autoridade administrativa formaliza o direito a esse crédito através da emissão do lançamento. Procedida tal formalização do lançamento com a devida ciência ao sujeito passivo do mesmo, não se fala mais de decadência, pois o direito de constituir o crédito já foi feito e notificado.

Verificado o nascimento da obrigação tributária com a ocorrência do fato gerador, é imperioso à administração, a realização de um ato que a individualize, caracterizando o fato e a identificação da matéria tributável, indicando o sujeito passivo vinculado à relação jurídica valorando a prestação pecuniária, mediante procedimento administrativo regular. Tal ato representa-se pelo lançamento tributário, consoante definido pelo Código Tributário Nacional (CTN), artigo 142:

“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”.

Na definição de Eduardo de Moraes Sabbag (Elementos do Direito. Direito Tributário. 8ª edição, São Paulo, Premier Máxima, 2007, página 214), “é ato documental de cobrança, por meio do qual se declara a obrigação tributária nascida do fato gerador”.

O CTN elenca três espécies de lançamento, que são: o lançamento por declaração, o lançamento de ofício e o lançamento por homologação. A nós interessarão apenas estes dois últimos.

Fala-se em lançamento de ofício quando o próprio Fisco, de posse das informações necessárias para efetuar o lançamento, o faz por si, sem qualquer contribuição por parte do contribuinte. Já no lançamento por homologação ocorre nos casos em que a lei determina o pagamento antecipado pelo sujeito passivo, na época em que nasce o fato gerador. Esse pagamento é feito antes de constituído o crédito pelo sujeito ativo, isto é, ainda não há lançamento, mas o sujeito passivo se antecipa e recolhe o valor do tributo com base nos critérios (base de cálculo, alíquota etc.) estabelecidos na lei respectiva. A Fazenda Pública tem o direito de, posteriormente, verificar se aquele pagamento corresponde à verdade.

Observe-se que o lançamento, na forma do artigo 142 do CTN, 1ª parte, é ato privativo da autoridade administrativa. Logo, se vislumbra a necessidade de haver ulterior homologação pelo Fisco no lançamento por homologação, a despeito da conduta do contribuinte ser essencial na modalidade em tela.

Aparentemente, o lançamento por homologação seria aquele realizado pelo contribuinte, tendo em vista que ele próprio noticia o fato gerador que praticou, quantifica o valor devido e o recolhe ao erário. Todavia, em harmonia com o artigo 142 do CTN acima mencionado, entendo que o lançamento, nessa modalidade, somente se aperfeiçoa com a homologação do Fisco, uma vez que é competência privativa deste.

Assim, a partir da ocorrência do fato gerador, a autoridade tributária disporia de cinco anos para conferir o procedimento prévio realizado pelo sujeito passivo no lançamento por homologação. Caso isso não ocorra, afigura-se a homologação tácita, e, consequentemente, extinção da obrigação tributária, condicionada ao regular e total recolhimento do tributo.

Contudo, nesse procedimento de verificação dos dados apresentados pelo sujeito passivo, pode ocorrer de o Fisco entender que houve omissões ou inexatidões, em ordem a concluir que o tributo foi recolhido a menor. Lembrando que isso deve ser feito no prazo para a homologação, sob pena de perda do direito de cobrar eventuais diferenças.

Essas diferenças, se verificadas, deverão ser objeto de lançamento de ofício. Nessa esteira, assim dispõe o inciso V do artigo 149 do CTN:

“Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...)

V – quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte (lançamento por homologação”).

Parte da doutrina entende que a lei trata da notificação do efetivo lançamento, isto é, o pronunciamento da Fazenda Pública traduz-se em “notificado do lançamento”. Com a devida vénia, não concordo com tal argumentação, diante do fato de que aos termos do § 4º do artigo 150 do CTN, cuja aplicação é defendida pela relatora, reúno a redação do artigo 173 e parágrafo do mesmo diploma que impõe:

“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;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento”.

Diz, então, o parágrafo único do artigo 173 que o direito de constituir o crédito extingue-se a contar da data em que tenha sido iniciada a respectiva constituição pela notificação de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Ora, como apurar se o pagamento antecipado realizado pelo contribuinte foi total ou parcial sem que haja ação fiscal preliminar, devidamente notificada ao contribuinte? Pois o pronunciamento da Fazenda Pública nada mais é do que a comunicação formal de que estão sendo tomadas medidas preparatórias indispensáveis ao lançamento, através de uma ação fiscal.

Um dos pontos que a doutrina ataca é a de que o artigo 173 do CTN trata somente da decadência relativa aos lançamentos de ofício, tendo em vista de que o artigo 150 já trata da decadência dos lançamentos por homologação. Com a devida vénia, discordo de tal entendimento. Em nenhum momento o CTN esclarece que o artigo 173, se encontra no capítulo das extinções do crédito tributário, trata **somente** de lançamentos de ofício. Além disso, o artigo 150 encontra-se inserido no capítulo sobre a constituição do crédito tributário, trata, pois, do lançamento por homologação, e não de decadência como modalidade de extinção do crédito tributário.

Analizando o artigo 150 do CTN em seu § 4º, entendo que ele está a se referir ao lapso de tempo para ser promovida a homologação do lançamento, ao dispor que “*se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos*”. Não está, portanto, a dar prazo à decadência, a essa modalidade de extinção do direito de constituir o crédito, pois se assim fosse não poderia haver outra lei a fixar prazo diferenciado, pois esbarraria aos próprios termos do CTN, conforme prevê o artigo 170 desse diploma legal. Um ente político pode estabelecer outro prazo, em sua lei, para a homologação do lançamento, todavia, em qualquer hipótese, não pode alterar o prazo decadencial fixado no art. 170, que não abre qualquer possibilidade a esse respeito.

Logo, o artigo 150, § 4º trata somente do prazo limite pelo qual a homologação, se não foi expressa, passa a ser entendida como aceita tacitamente. Dessa forma, poderíamos afirmar que para o lançamento por homologação, inexistiria decadência.

Acaso o Fisco não homologue expressamente e venha a apurar uma diferença a pagar pelo sujeito passivo, o lançamento dessa diferença não é mais “lançamento por homologação”, mas, sim, lançamento de ofício. Aqui, não se fala mais em lançamento por homologação, quando o ato administrativo de lançar foi, exclusivamente, através da autoridade administrativa competente para tal, nos termos previstos no artigo 149 do CTN.

Desse modo, entendo que a decadência está amparada somente nas disposições contidas no artigo 173, que estabelece as seguintes regras de contagem de prazo:

- a) do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, regra esta que serve para todos os tributos quando a modalidade de lançamento utilizada é de ofício ou declaratória, inclusive aquela que, originalmente, seria de homologação, mas passou a ser de ofício. Neste caso, a decadência começa a contar do primeiro do exercício seguinte ao fato gerador, não importando o mês em que ocorreu;
- b) da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado, vez que a anulação do lançamento anterior, por evidência, é administrativa, e efetivada pela verificação de algum erro, reclamado pelo sujeito passivo ou constatado de ofício pela administração. Neste caso, a decadência passa a contar da decisão definitiva em processo administrativo da anulação do lançamento anterior, sendo necessário formalizar outro lançamento e notificar do ato o sujeito passivo dentro do prazo de cinco anos; e
- c) previsto no parágrafo único do referido artigo, da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Este raciocínio não é tão fantasioso nem absurdo quanto poderia parecer à primeira vista. Luciano Amaro (Direito Tributário Brasileiro, 7ª edição, São Paulo, Ed. Saraiva, 2001, páginas 391/2) a respeito, entende que:

“O lançamento por homologação não é atingido pela decadência, pois, feito o pagamento (dito ‘antecipado’), ou a autoridade administrativa anui e homologa expressamente (lançamento por homologação expressa) ou deixa transcorrer, em silêncio, o prazo legal e, dessa forma, anui tacitamente (lançamento por homologação tácita). Em ambos os casos, não se pode falar em decadência (do lançamento por homologação), pois o lançamento terá sido realizado (ainda que pelo silêncio).”

“O que é passível de decadência é o lançamento de ofício, que cabe à autoridade realizar quando constante omissão ou inexatidão do sujeito passivo no cumprimento do dever de ‘antecipar’ o pagamento do tributo. Se o sujeito passivo ‘antecipa’ o tributo, mas o faz em valor inferior ao devido, o prazo que flui é para a autoridade manifestar-se sobre se concorda ou não com o montante pago; se não concordar, deve lançar de ofício, desde que faça antes do término do prazo cujo transcurso implica homologação tácita. Assim, o prazo, após o qual se considera realizado tacitamente o lançamento por homologação, tem natureza decadencial (...), pois ele implica a perda do direito de a autoridade administrativa (recusando a homologação) efetuar o lançamento de ofício. O que é passível de decadência, pois, é o lançamento de ofício, não o lançamento por homologação.”

E tanto é assim, intrincada a questão, que até mesmo observamos o entendimento jurisprudencial até mesmo no Superior Tribunal de Justiça (STJ), da tese do denominado “cinco mais cinco”, como, por exemplo, no julgamento do Recurso Especial nº. 58.918-5-RJ, relatado pelo Ministro Humberto Gomes de Barros, cuja ementa segue transcrita:

“TRIBUTÁRIO – CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA– CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO – DECADÊNCIA – PRAZO (CTN ART. 173).

I – O Art. 173, I do CTN deve ser interpretado em conjunto com seu Art. 150, § 4º.

II – O termo inicial da decadência prevista no Art. 173, I do CTN não é a data em que ocorreu o fato gerador.

III – A decadência relativa ao direito de constituir crédito tributário somente ocorre depois de cinco anos, contados do exercício seguinte àquele em que se extinguiu o direito potestativo de o Estado rever e homologar o lançamento (CTN, Art. 150, § 4º).

IV – Se o fato gerador ocorreu em outubro de 1974, a decadência opera-se em 1º de janeiro de 1985”

Digno de registro é a decisão do Supremo Tribunal Federal (STF), ao apreciar o Recurso Especial n.º 566621, entendeu ser o prazo de dez anos aquele para pleitear a restituição de tributo, cuidando-se de tributo sujeito a lançamento por homologação.

Tal julgamento analisava a constitucionalidade da segunda parte do artigo 4º da Lei Complementar 118/2005, que determinou a aplicação retroativa do seu artigo 3º, norma que, ao interpretar o artigo 168, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN), fixou em cinco anos, desde o pagamento indevido, o prazo para o contribuinte buscar a repetição de indébitos tributários (restituição) relativamente a tributos sujeitos a lançamento por homologação.

Assim, há de perquerir como ficaria o princípio da isonomia, onde a Fazenda Pública, ficaria na obrigação de restituir o imposto pago indevidamente em dez anos, e quando da contagem de prazo para a constituição do crédito tributário, amarrada à redação do artigo 150, § 4º do CTN?

Frente a tais argumentos, e contrariamente ao entendimento exposto no voto do ilustre relator, entendo inexistir a alegada decadência, devendo esta preliminar ser rejeitada, adentrando-se no exame do mérito do lançamento, em relação ao qual entendo que não reparo a se fazer na decisão de piso, a qual deve ser mantida em toda a sua inteireza.

VOTO DIVERGENTE (Análise do mérito)

Antes de mais nada, cumpre-me externar o meu reiterado posicionamento, já expresso em outros votos de minha lavra sobre esta matéria que versa sobre a argüição, de ofício, trazida pelo i. Conselheiro Relator Rodrigo Pimentel, acerca da DECADÊNCIA dos lançamentos de ofício do Auto de Infração, em epígrafe, lavrado em 26.12.2011.

No meu entendimento é pacífico de que não se pode cobrar imposto e suas cominações legais atinentes a fatos geradores anteriores a 26.12.2006, na medida em que tais lançamentos estão alcançados pelo instituto da DECADÊNCIA, ou seja, é de meridiana clareza que não cabe mais ao Fisco Estadual proceder lançamentos à título de constituição do crédito tributário em relação às infrações 1, 2, 3, 4 e 6, nos termos previstos pelo art. 150, §4º do CTN, uma vez que se passaram mais de cinco anos de quase todos os fatos geradores desses lançamentos. Cumpre-me lembrar o quanto previsto na Súmula Vinculante Nº 08 do STJ, que fundamenta este posicionamento por mim esposado.

Por conseguinte, alinho-me, na inteireza, com o brilhante voto do i. Conselheiro Relator no que tange a esta preliminar de mérito, de modo a desconstituir os lançamentos de ofício constantes na autuação cujos fatos geradores foram anteriores a 26.12.2006, nos termos acima postos.

Todavia, no que tange a análise do mérito do Recurso de Ofício, me permito discordar do nobre Conselheiro Relator, que entendeu que não cabe avançar no mérito, para acompanhar a divergência, ou seja, a decisão da maioria do colegiado desta e. 2ª CJF, tomada nesta assentada de julgamento, no sentido de, ultrapassando o julgamento da DECADÊNCIA não acolhida, avançar na análise do mérito do Recurso de Ofício, para julgar a procedência da desoneração decidida pela 1ª JJF sobre o valor da autuação, nos termos postos pelo voto divergente do i. Conselheiro Valtércio Serpa.

O meu recente posicionamento acerca de avançar no julgamento do mérito, uma vez vencida a tese da DECADÊNCIA, deve-se as razões que exponho, de forma concisa, a seguir.

Dentre as matérias susceptíveis de prejudicarem o julgamento do próprio mérito da pretensão, estão as defesas indiretas de mérito, a exemplo da DECADÊNCIA, que, uma vez superada tal preliminar pela rejeição por maioria do colegiado, não exime os julgadores que as houverem acolhido de adentrarem na análise do mérito.

Tal entendimento, exarado neste meu voto, é escudado pelo art. 561 do Código de Processo Civil (CPC) e compõe regra atinente ao devido processo legal, à vista da integridade do princípio da *colegialidade*.

Desse modo, evidencia-se, sobremodo, ser imperativo que, na condição de julgador que acolheu a arguição de DECADÊNCIA, ao final rejeitada por maioria do colegiado da 2^a CJF, adentre ao mérito da pretensão.

Portanto, com base no quanto exposto, uma vez vencida a tese da DECADÊNCIA por decisão da maioria dos julgadores desta e. 2^a CJF, no mérito, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício, para manter a decisão recorrida.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2^a Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria quanto à preliminar de decadência, com voto de qualidade do presidente e, em decisão não unânime quanto à análise do mérito, NÃO PROVER o Recurso de Ofício apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 206888.0002/11-5, lavrado contra **RAMIRO CAMPELO COMÉRCIO DE UTILIDADES LTDA. (CASA + FÁCIL)**, devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$43.504,24**, acrescido das multas de 60% sobre R\$5.636,77 e 70% sobre R\$37.867,47, previstas no artigo 42, incisos II, alíneas “a”, “d” e “f”, VII, “a” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$690,69**, prevista no artigo 42, II, “f”, do mesmo Diploma legal, com os acréscimos moratórios, conforme norma da Lei nº 9.837/05, devendo ser homologado do valor recolhido.

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

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

VOTO DIVERGENTE (Análise do mérito) – Conselheiros(as): Carlos Henrique Jorge Gantois, Valtercio Serpa Júnior, José Antonio Marques Ribeiro, Mônica Maria Roters e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTO VENCIDO (Análise do mérito) – Conselheiro: Rodrigo Lauande Pimentel.

Sala das Sessões do CONSEF, 20 de fevereiro de 2013.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL – RELATOR/VOTO VENCIDO
(Preliminar de decadência e Análise do mérito)

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – VOTO VENCEDOR
(Preliminar de decadência)

CARLOS HENRIQUE JORGE GANTOIS – VOTO DIVERGENTE
(Análise do mérito)

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