

PROCESSO - A. I. Nº 281066.0004/10-0
RECORRENTE - LOJAS AMERICANAS S.A. (LOJA 160)
RECORRIDO - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSO VOLUNTARIO – Acórdão 5ª JF nº 0326-05/10
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 18/02/2013

3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0024-13/13

EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS COM MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. **a)** FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Nas operações interestaduais realizadas por contribuintes com as mercadorias a que se refere o Protocolo ICM 19/85 (CD-R/DVD-R) a ele fica atribuída a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS em favor do Estado destinatário, na qualidade de sujeito passivo por substituição, mesmo que o imposto já tenha sido retido anteriormente. Regra contida no artigo 373 do RICMS/BA, aduzindo que nas operações interestaduais com mercadorias sujeitas à substituição tributária entre estados signatários de convênio ou protocolo que preveja a retenção do imposto, é atribuída ao remetente a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS-ST em favor da unidade federada destinatária. Infração caracterizada. **b)** RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOS Diferença constatada no cotejo entre o valor do imposto retido e, conseqüentemente recolhido por substituição tributária constante em arquivo magnético e aquele na forma como indicada no próprio Protocolo ICMS 11/91 (Guaraná), para as operações que o autuado realizou para contribuinte neste Estado. Infração caracterizada. Rejeitada a arguição de decadência para os fatos geradores ocorridos nos meses de janeiro a maio de 2005. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto da relatora. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face da Decisão da 5ª JF, que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 21/06/2010, no qual fora constado duas infrações:

INFRAÇÃO 1 – Deixou de proceder à retenção do ICMS, e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizado no Estado da Bahia (janeiro a dezembro 2005). Imposto lançado de R\$ 17.154,73, com multa de 60%.

INFRAÇÃO 2 – Procedeu a retenção a menor do ICMS, e o conseqüente 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.2005 e outubro a dezembro 2005). Imposto lançado de R\$ 307,98, com multa de 60%.

A 5ª JF julgou pela Procedência do Auto de Infração, afastando a preliminar de decadência suscitada pelo autuado, sob o argumento de que a contagem do prazo decadencial inicia-se no primeiro dia útil do exercício seguinte daquele que poderia ter sido efetuado o lançamento, argumentando, assim, que a decadência dos fatos geradores ocorridos no ano de 2005 somente se daria em 31.12.2010, com base no art. 107-B, do COTEB, e art. 173, I, do CTN.

Inconformado com a r. Decisão o autuado interpôs Recurso Voluntário sob o argumento de que ocorrera a decadência em relação aos fatos geradores compreendidos no período do mês de janeiro a maio de 2005, com base no art. 150, §4º, c/c art. 156, VII, ambos do CTN, vez que a constituição do crédito tributário somente ocorrera em 24.06.2010, quando o sujeito passivo fora notificado, e anexou jurisprudências do STJ que corroboram com sua tese.

A PGE/PROFIS em Parecer de fls. 188/192 esclarece a diferença entre as duas situações, uma em que o sujeito passivo antecipa o pagamento do tributo devido, e este será homologado pela autoridade competente, seja de forma tácita, no prazo de 05 anos, contado da data de ocorrência do fato gerador, ou expressa. A outra em que o sujeito não antecipou o pagamento, neste caso, o termo inicial do prazo de decadência é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

E conclui arguindo que *“a tese de decadência assentada não possui amparo na legislação Estadual vigente, uma vez que contraria ao disposto no art. 107-A do Código Tributário Nacional (sic), que ancorado em permissivo normativo constante no art. 150, do CTN, estabeleceu marco temporal diferenciado para a contagem do prazo decadencial”*, opinando, assim, pelo Improvimento do Recurso Voluntário.

VOTO VENCIDO

Da análise dos autos observa-se que a irresignação do Autuado baseia-se exclusivamente no fato de que entende que decorreu o prazo decadencial de 05 anos em relação aos fatos geradores de janeiro a maio de 2005, vez que a constituição do crédito tributário somente se deu em 21.06.2010, quando ocorrera a notificação do sujeito passivo.

Faz-se necessário, inicialmente, esclarecer que o Código Tributário Nacional prevê duas formas de iniciar a contagem do prazo decadencial, uma, quando se trata de tributo cujo pagamento está sujeito à homologação, que se inicia da ocorrência do fato gerador, e outra, quando não há antecipação de pagamento pelo contribuinte, que se inicia do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o tributo poderia ter sido lançado.

Desse modo, considerando que na Infração 2 houve pagamento do tributo, ainda que a menor, alinho-me com o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, abaixo transcrito, para declarar a decadência relativa às infrações cometidas nos meses de janeiro a maio de 2005.

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. TAXA DE FISCALIZAÇÃO DO MERCADO DE VALORES MOBILIÁRIOS. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO PRESCRICIONAL PARA A COBRANÇA DA EXAÇÃO. TERMO INICIAL. NOTIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO.

1. A taxa de fiscalização do mercado de valores mobiliários, prevista na Lei n. 7.940/89, sujeita-se a lançamento por homologação. Nessa sistemática, “[...] a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa [...]” (art. 150, caput, do CTN). Sendo assim, o pagamento do referido tributo deverá ocorrer antes da própria constituição do crédito tributário, isto é, a legislação (art. 5º da Lei nº 7.940/89) estabelece uma data de vencimento que antecede o ato de fiscalização da administração tributária. Essa fiscalização posterior somente ensejará o lançamento do crédito tributário se o pagamento foi parcial (incompleto) ou se não houver pagamento em absoluto. Na **primeira hipótese (pagamento parcial)**, a notificação ao contribuinte deverá se dar dentro do prazo decadencial de 5 (cinco) anos a contar da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN). Já na segunda hipótese (**ausência completa de pagamento**), a notificação ao contribuinte deverá ocorrer dentro do prazo decadencial de 5 (cinco) anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I, do CTN). Precedente citado: AgRg no REsp 1.259.563/PE, 1ª Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe de 11.10.2011. (STJ – Segunda Turma, AgRg no AREsp 225238 / PA, DJe 06/11/2012)

Já no que tange à Infração 1 esta diz respeito a não antecipação do pagamento do imposto devido, sendo, neste caso, o termo inicial do prazo de decadência o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 173, I, do CTN. Não sendo, deste modo, alcançada dita infração, ou parte dela, pela decadência.

Assim, voto pelo CONHECIMENTO e PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário.

VOTO VENCEDOR

Em que pese o posicionamento da ilustre relatora, e a qualidade de seu voto, não concordo com o mesmo, diante das razões que passo a expor, embora reconheça que a discussão sobre o tema é bastante ampla, tem ensejado acaloradas discussões, diante do fato de tratar-se de matéria polêmica até entre os nossos mais doutos tributaristas, possibilitando a existência de farto material doutrinário, todavia, está longe de acabar.

A questão de fundo das arguições recursais da empresa autuada 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 2, 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 correspondeu 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, conseqüentemente, 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)”.

Grande 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 vênia, 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 vênia, 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.

Analisando 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, inexisteria 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 inexecução 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 nº 556621, 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 nº 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 da ilustre relatora, entendo que o pleito do recorrente não pode ser acolhido, sendo mantido o lançamento, de acordo com a Decisão da Primeira Instância.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **281066.0004/10-0**, lavrado contra **LOJAS AMERICANAS S.A. (LOJA 160)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$17.462,71**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR: Conselheiros(as): Valtércio Serpa Júnior, Maria Auxiliadora Gomes Ruiz e Fernando Antônio Brito de Araújo.

VOTO VENCIDO: Conselheiros(as): Vanessa de Mello Batista, Oswaldo Ignácio Amador e Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo.

Sala das sessões do CONSEF, 16 de janeiro de 2013.

FERNANDO ANTONIO ARAUJO BRITO - PRESIDENTE

VANESSA DE MELLO BATISTA – RELATORA/VOTO VENCIDO

VALTÉRCIO SERPA JÚNIO – VOTO VENCEDOR

ALINE SOLANO DE SOUZA CASALI BAHIA - REPR. DA PGE/PROFIS