

PROCESSO - A. I. Nº 269200.0945/11-1
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e C&A MODAS LTDA.
RECORRIDOS - C&A MODAS LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 4º JJF nº 0154-04.12
ORIGEM - IFEP – DAT/NORTE
INTERNET - 12/03/2013

3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0080-13/13

EMENTA: ICMS. 1. ARQUIVOS MAGNÉTICOS. a) FALTA DE ENTREGA MEDIANTE INTIMAÇÃO. MULTA 1% SOBRE O VALOR DAS SAÍDAS OU ENTRADAS, O MAIOR. b) FALTA DE ENTREGA NOS PRAZOS PREVISTOS NA LEGISLAÇÃO. Comprovado que o contribuinte foi regularmente intimado para correção das inconsistências, não as corrigiu nem apresentou os arquivos solicitados. Infrações subsistentes. 2. CRÉDITO INDEVIDO. a) ANTECIPAÇÃO PARCIAL. UTILIZAÇÃO MAIOR QUE O IMPOSTO PAGO POR AQUISIÇÃO INTERESTADUAL. b) AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS COM IMPOSTO PAGO ANTECIPADAMENTE POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. 3. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RECOLHIMENTO A MENOS NA QUALIDADE DE CONTRIBUINTE SUBSTITUTO. Infrações reconhecidas. Rejeitada preliminar de decadência. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria. Modificada a Decisão recorrida. Decretada, de ofício, a **Improcédencia** da infração 2. Recursos NÃO PROVIDOS. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Tratam-se de Recurso Voluntário e Recurso de Ofício contra Decisão que julgou procedente o Auto de Infração, apesar de ter corrigido a data do cometimento da infração 1, o que ocasionou redução substancial do valor devido a título de acréscimos moratórios. A autuação exige o valor histórico de R\$769.841,95, em razão de cinco infrações, sendo objeto da lide apenas as de número 1, 2, e 4:

Infração 01 – Deixou de fornecer arquivo(s) magnético(s), exigido mediante intimação, com informações das operações ou prestações realizadas. Multa no valor: R\$707.939,92. Período: janeiro 2006 a dezembro 2008.

Consta referir-se a arquivos SÍNTÉGRA sem o nível de detalhe exigido na legislação do ICMS, contendo inconsistências evidenciadas nos demonstrativos anexos, tais como: valores divergentes dos constantes nas DMA's, os quais refletem os registros contidos nos livros fiscais; falta de apresentação do registro Tipo 74; omissão de notas fiscais evidenciadas pela quebra de sequência das notas fiscais de saída; existência de vários códigos com a mesma descrição de mercadoria e de mesmo código indicando mercadorias diversas (aproveitamento de códigos); divergências entre os valores constantes entre os registros Tipo 50 e Tipo 54 (valor total, base de cálculo e valor do ICMS) e divergências entre os valores constantes nos registros do Tipo 60A e 60R. Tais inconsistências tornam o arquivo magnético pouco confiável para utilização nos trabalhos de fiscalização, além de inviabilizarem por completo a execução do roteiro de Auditoria de Estoques, uma vez que os dados referentes às operações com mercadorias são imprestáveis à execução do roteiro. Desta forma, o contribuinte permaneceu inerte, no sentido de não entregar os arquivos SÍNTÉGRA corrigidos, ensejando a presente autuação, conforme demonstrativo Anexo 01.

Infração 02 – Falta de entrega de arquivo magnético, nos prazos previstos na legislação, o qual deveria ter sido enviado via Internet através do programa Transmissão Eletrônica de Dados (TED), omissão de entrega do arquivo. Multa de R\$1.380,00. Período: dezembro 2011.

Repete-se nessa infração a mesma descrição vista na anterior.

Infração 04 – Efetuou o recolhimento a menor do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e/ou exterior relacionadas nos anexos 88 e 89, conforme Anexo 03. Valor: R\$15.327,08. Período: janeiro, março, agosto e setembro 2006, fevereiro, maio, julho, agosto, novembro e dezembro 2007, fevereiro a maio 2008. Multa: 60%.

Em Primeira Instância, assim decidiram os ilustres membros da 4^a JJF:

“A infração 01 refere-se a multa por falta de entrega de arquivo(s) magnético(s), exigido mediante intimação, com informações das operações ou prestações realizadas.

Analizando os autos vejo que a penalidade proposta decorre de não apresentação de arquivos magnéticos SINTEGRA previstos no Conv. ICMS 57/95, contendo todas as informações previstas no art. 686 do RICMS-BA e atendendo as especificações técnicas estabelecidas no citado convênio, tendo em vista que os arquivos regularmente passados à SEFAZ pelo contribuinte continham as várias divergências e inconsistências identificadas nos arquivos diagnósticos que acompanharam a intimação fiscal de fl. 10, conforme recibo de fl. 11.

Na Defesa o autuado não nega as divergências e inconsistências apontadas nos arquivos que regularmente apresentou nem tampouco contesta o não atendimento da intimação fiscal que recebeu acompanhada dos arquivos identificadores das anormalidades. Da infração acusada alega: a) decadência do direito da exigência tributária para fatos anteriores a dezembro 2006; b) equivocada a proposição da multa tipificada no art. 42, XIII-A, “j”, por ser esta aplicável a quem não entrega arquivos, pois tendo ele os entregado, ainda que com as divergências e inconsistências, é passível da multa prevista na letra “i” do mesmo dispositivo legal, para o qual deve ser revertido o enquadramento; c) as divergências e inconsistências apontadas nos arquivos são pequenos erros (inclusive a omissão do registro 60R no mês abril 2008), que não prejudicou a fiscalização como se observa com o levantamento realizado quanto às infrações 3, 4 e 5; d) inexistência de parte das omissões e divergências apontadas, inclusive da falta de entrega do Registro 74 (Inventário); e) a determinação dos códigos para as mercadorias é procedimento interno do contribuinte, não segue parâmetro legal, dada a variedade é impossível, além de desnecessário, a concessão de um código para cada mercadoria, e, portanto, não se justifica a exigência da fiscalização na intimação fiscal.

Passo a apreciar o caso.

Quanto ao período de homologação, observo que o CONSEF/BA tem sedimentado entendimento que a decadência do direito de constituir crédito relacionado ao ICMS se opera de acordo com o art. 173 do CTN.

Embora haja entendimento doutrinário concebendo que a fixação de prazo por lei prevista no art. 150, §4º do CTN somente se dá para estabelecer interstícios temporais menores que cinco anos, observo que o art. 28 da Lei 3.956/81 (COTEB - Código Tributário do Estado da Bahia) reza no seu § 1º que se inicia a contagem do prazo para sua homologação a partir de 1º de janeiro do ano seguinte ao da efetivação do lançamento pelo contribuinte. Esse dispositivo se acha reproduzido nos artigos 90 e 965, I do RICMS/97.

O art. 107-B da Lei nº 3.956/1981 (COTEB), dispõe que 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 (caso do ICMS), opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa e o § 5º desse artigo considera 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. Assim, tendo em vista que a ocorrência mais antiga é 31/01/2006 e o Auto de Infração foi lavrado em 29/12/2006, não há falar em decadência, pois esta só ocorreria a partir de 01/01/2012. Rejeito, por conseguinte, a preliminar de decadência arguida para alguns fatos das infrações 01 e 04.

O disposto no artigo 708-B do RICMS-BA estabelece a obrigatoriedade do contribuinte fornecer ao Fisco arquivo magnético quando regularmente intimado, sendo que o mencionado arquivo deverá ser entregue com todos os registros correspondentes às operações realizadas. Por sua vez, o § 6º desse mesmo artigo reza que a entrega de arquivo magnético fora das especificações e requisitos previstos no Convênio ICMS 57/95 configura não fornecimento, estando o contribuinte sujeito à penalidade prevista na alínea “j” do inciso XIII-A do artigo 42 da Lei nº 7.014/96.

No caso em tela, o autuado enviou à Secretaria da Fazenda, mensalmente, os arquivos magnéticos. Posteriormente, a fiscalização verificou que esses arquivos entregues continham irregularidades e, dessa forma, conforme acima já dito, em 31/10/2011 intimou o autuado a corrigir os arquivos e reenviá-los à SEFAZ. Nessa intimação, foi concedido ao contribuinte o prazo regulamentar de trinta dias para o envio dos arquivos, bem como lhe foi entregue a listagem das inconsistências existentes nos arquivos anteriormente enviados, conforme atesta o recibo de fl. 11.

Como se confirma nas manifestações defensivas, decorrido o prazo estipulado de trinta dias, bem como mais 29 dias até a lavratura do AI os arquivos magnéticos não foram enviados.

Nos termos do artigo 42, inciso XIII-A, alínea “j”, da Lei nº 7.014/96, a falta de entrega de arquivo magnético contendo a totalidade das operações de entrada e saída, das prestações de serviços efetuadas e tomadas, bem como dos estornos de débitos ocorridos em cada período, ou a entrega sem o nível de detalhe exigido da legislação (Conv. 57/95, inclusive) sujeita o contribuinte à penalidade na forma aqui proposta, em face de não atendimento de intimação para apresentação do arquivo.

Portanto, não merece acolhimento a tese defensiva de que tendo regularmente entregue os arquivos magnéticos ainda que com as divergências e inconsistências constatadas, o autuado cumpriu todas as exigências estabelecidas no Conv. ICMS 57/95. Também não merece acolhida a arguição de pertinência da multa prevista na letra “i” do art. 42, XIII-A, pois ao teor do disposto no § 6º do artigo 708-A do RICMS-BA, a “recepção do arquivo pela SEFAZ não caracteriza que o arquivo entregue atende às exigências, especificações e requisitos previstos no citado convênio, sujeitando o contribuinte a correção posterior das inconsistências verificadas”.

O autuado sustenta que não praticou qualquer irregularidade e que as divergências e inconsistências apontadas nos arquivos são pequenos erros (a omissão do registro 60R no mês abril 2008, inclusive), não prejudicou a fiscalização como se observa com o levantamento realizado quanto às infrações 3, 4 e 5, bem como inexiste parte das omissões e divergências apontadas, inclusive a falta de entrega do Registro 74 (Inventário) e que a determinação dos códigos para as mercadorias é procedimento interno do contribuinte, não se justificando a exigência da fiscalização na intimação fiscal.

Ora, o extrato de fls. 142 a 150 retrata todos os arquivos magnéticos SINTEGRA transmitidos pelo contribuinte autuando (sic) no período junho 2005 a janeiro 2012 e nele não há indicação de entrega do Registro 74 (Inventário). As infrações 03 (uso indevido de crédito fiscal em fevereiro 2006, relativo à antecipação parcial relativa às aquisições de dezembro 2005 e já usado na apuração de janeiro, como se vê no livro Apuração de ICMS fls. 16 e 18), 04 (recolhimento a menor como substituto tributário relativo a aquisições interestaduais de mercadorias, como exposto no Anexo 03, cuja cópia recebeu, conforme recibo de fl. 58) e 05 (uso indevido de crédito fiscal relativo a aquisição de mercadorias com pagamento do ICMS antecipado por substituição tributária, como retratado no Anexo 02 com cópia também recebida pelo autuado) cuja materialidade o impugnante reconhece, são situações de flagrante materialidade que não permitiu protesto de defesa.

Pois bem, um dos principais e eficientes métodos que o Fisco possui para se verificar a regularidade tributária, em especial dos contribuintes que operam no varejo e com grande diversidade de mercadorias, é a auditoria tributária por levantamento quantitativo de estoque que se destina a conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento fiscalizado, tomando-se como ponto de referência os inventários inicial e final do período considerado, levando-se em conta tanto as quantidades de mercadorias como a sua expressão monetária.

Portanto, tratando-se de auditoria que se constitui de equação matemática computando estoque inicial mais entradas, menos estoque final, exsurge no procedimento fiscal as saídas reais que são confrontadas com as quantidades saídas registradas em documentos fiscais, de modo a conformar a verdade material da atividade do contribuinte com respeito ao cumprimento de suas obrigações tributárias.

Em caso tais, em especial para grandes contribuintes varejistas que comercializam inúmeras mercadorias, a exemplo de supermercados e lojas de departamento (como é o caso do contribuinte autuado), tal procedimento só é possível utilizando-se das informações magnéticas obrigatórias fornecidas nos arquivos SINTEGRA, os quais devem espelhar sem divergência, inconsistência ou omissão os registros na escrituração e documentos fiscais do contribuinte. Para tanto, se faz imprescindível e indispensável que os arquivos contenham os Registros de forma precisa, especialmente os relativos ao Registro 74 (Inventário), bem como os relativos ao Registro 60R de todo o período fiscalizado.

A constatação da reconhecida ausência das informações relativas às vendas de mercadorias efetuadas por ECF's (Registro 60R) de parte de um dos exercícios que seria objeto da fiscalização (abril de 2008), bem como da ausência do Registro 74 (Inventário) de todos os exercícios objeto da fiscalização, assim como das demais inconsistências não corrigidas, compromete e desarranja a alegação defensiva de que tudo isso se constitui em pequenos erros que não prejudicou a fiscalização do cumprimento das obrigações tributárias, bem como de que não causou prejuízo ao Erário do Estado, até porque o indevido comportamento do contribuinte, flagrantemente exposto nas infrações 03, 04 e 05 que surgem independentes de uma eventual omissão constatável por auditoria de estoque, indicia em desfavor dessa alegação defensiva.

Também não merece acolhimento o alegado descompromisso legal na aposição de códigos às mercadorias, pois essa não pode ser de modo a inviabilizar a atividade institucional do Fisco, devendo a codificação atender a legislação no que diz respeito à facilitação da conferência fiscal e transparência dos registros fiscais e contábeis da atividade empresarial, inclusive com atendimento à disposição do art. 707 do RICMS-BA e do Conv. ICMS 31/99, em especial quanto ao Manual que visa orientar a execução dos serviços destinados à emissão de documentos e escrituração de livros fiscais e a manutenção de informações em meio magnético, por

contribuinte do IPI e/ou do ICMS usuários de sistema eletrônico de processamento de dados na forma estabelecida no Convênio ICMS 57/95. Ademais, codificando cada mercadoria pela entrada no estabelecimento, normalmente com código de barra, com mesmo código deve sair por venda, não se justificando, ao menos tecnicamente, o oferecimento de diversos códigos para um mesmo produto nem um mesmo código para diversos produtos.

Portanto, patente está que a falta de entrega dos arquivos magnéticos devidamente corrigidos das inconsistências, divergências e omissões indicadas por ocasião da ação fiscal dificultou, ou mesmo impossibilitou, a aplicação de roteiros de auditoria mais completos, como o levantamento quantitativo de estoques.

É certo que o disposto na alínea "i" do inciso XIII-A do art. 42 da Lei 7.014/96, de fato, é previsto para a hipótese de apresentação de arquivos eletrônicos exigidos na legislação tributária, ou neles informados com dados divergentes dos constantes nos documentos fiscais correspondentes. Entretanto, não é o caso em tela, pois este trata de penalidade por falta de entrega de arquivos magnéticos exigidos mediante intimação, contendo a totalidade das operações de entrada e de saída, das prestações de serviços efetuados e tomadas, bem como dos estornos de débitos ocorridos em cada período, infração cuja materialidade o próprio impugnante corrobora confirmado o não atendimento da citada Intimação Fiscal. Aliás, este entendimento consta da Orientação Técnica OTE-DPF-3005/05 e está sedimentado neste Conselho, como se vê no Acórdão CJF 0288-12.11.

Pelo acima exposto, a infração em tela está devidamente caracterizada. Entretanto, observo que na lavratura do Auto de Infração o autuante se equivocou ao indicar como data de ocorrência o período mensal, quando deveria ter considerado o primeiro dia útil subsequente ao do término do prazo consignado na intimação para apresentação do arquivo (OTE-DPF-3005, item 6.1). Assim, de ofício, retifico as datas de ocorrência e de vencimento desta infração para 01/12/2011, bem como retifico a alínea da multa indicada no Auto de Infração (alínea "g" indicada para ocorrências até 31/10/2007) para a alínea "j", pois é a vigente à época da intimação.

Infração procedente.

Em face da infração 02 ser a mesma 01 e a multa proposta ser a penalidade fixa prevista na parte primeira do art. 42, XIII-A, "j" da Lei nº 7.014/96, que deve ser aplicada, cumulativamente, à penalidade imposta para a infração anterior, estando caracterizada aquela está também esta.

Infração procedente.

Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração."

Irresignado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário.

Alega a decadência dos fatos geradores ocorridos antes de dezembro de 2006, no que se refere às infrações 1 e 4, com base no art. 150, § 4º, do CTN.

Quanto à infração 1, diz que foi imposta multa diversa daquela que se mostra mais adequada, e específica, à infração imputada. Entende que deve ser aplicada outra penalidade para o caso, a prevista na letra "i" do inciso XIII-A, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, que prevê multa para o contribuinte que, entregando declarações, tem, nestas, valores incorretos ou divergentes, pelo que pede seu reenquadramento.

Aduz que a infração para a penalidade que se pretende autuar consiste na não entrega de documentos (no prazo regulamentar), ou sua entrega sem detalhamento, e, segundo o seu entendimento, é incontestável que nenhum destes fatos ocorreu com relação aos registros de compras e vendas.

Entende que a multa proposta no AI serve para penalizar ao contribuinte que não entrega declarações, o que não é o caso do autuado, pois este entregou os arquivos magnéticos, embora havendo divergências por ter ocorrido equívocos na formação de alguns registros, mas que, segundo ele, não impedem a fiscalização do contribuinte, como se observa com o levantamento realizado quanto às infrações 3, 4 e 5. Portanto, afirma que sequer houve prejuízo para apuração fiscal decorrente dos arquivos tidos como "imprestáveis".

Argumenta que o entendimento pela devida aplicação da penalidade prevista na alínea "i" na situação em análise já foi manifestado pela 3ª Junta de Julgamento Fiscal no julgamento do Auto de Infração nº 207090.0002/02-8, conforme ementa que transcreve, razão pela qual a penalidade proposta deve ser afastada em respeito à proporcionalidade, razoabilidade, e boa-fé.

Quanto à materialidade da infração, alega inexistência de parte das omissões e divergências apontadas e a utilidade das informações disponibilizadas ao Fisco, pois afirma que as divergências são facilmente superadas com sua rápida análise, não se podendo comparar à não entrega de informação por imprestabilidade dos arquivos.

Destaca que a apontada falta de entrega do Registro 74 (Inventário) não aconteceu, conforme entendimentos e anuênciça da própria fiscalização e, caso se pretenda verificar novamente estes arquivos, roga sua posterior apresentação, com indicação de que foram entregues tempestivamente, lembrando que eles já se encontram nos sistemas da SEFAZ. Alega que isto é mais um “*erro da fiscalização, que não considerou integralmente os arquivos disponibilizados e pretendeu impor pesada multa apenas por supor não ter sido atendida fiscalização em prazo exíguo*”.

Quanto à omissão de notas fiscais nos arquivos apresentados, igualmente consigna que não houve omissão e se dispõe a disponibilizar livros, talões e formulários, em que se poderá ver tal assertiva, inclusive que não houve venda de mercadoria sem documento fiscal, alegando não fazer sentido uma grande varejista emitir algumas poucas notas e não registrá-las.

No que se refere à diversidade de códigos para mercadorias com as mesmas descrições, alega que isso compete à empresa e não segue qualquer parâmetro legal, pois o que não pode haver é uma mercadoria ser vendida sob código ou descrição que não corresponda a sua natureza, o que não ocorreu.

Fala ser impossível, além de desnecessário, conceder-se um código para cada tipo de mercadoria no seu ramo. Desnecessário porque a consulta e cruzamento de estoques e operações podem ser feitos com os códigos existentes, ainda que por agrupamento, exemplificando que “camisa masculina” não se transformará em “chinelo”, com que o trânsito de camisas masculinas pode ser examinado por todos os códigos relativos a tal descriptivo e qualquer dúvida pode ser esclarecida. Impossível, porque, tendo em vista a diversidade e renovação de coleção, não se pode dar um código para cada tipo de item vendido. Portanto, entende absurdo e risível querer imputar a inutilidade das declarações fiscais porque não se consegue saber qual mercadoria, precisamente, se refere à qual código interno da empresa, razão pela qual conclui não haver irregularidade no procedimento adotado pela mesma, até pelo valor muitas vezes imaterial das divergências indicadas na autuação.

Lembra que, sendo mensal a apuração do ICMS, também o é a imputação penal, com o que a divergência de um mês não justifica a suposta imprestabilidade do arquivo eletrônico de período que praticamente não houve disparidade de informações. Para tanto, exemplifica o mês de outubro 2006, com entradas de R\$1.049.544,05, e saídas de R\$1.945.542,71. Neste caso, as divergências sobre as entradas somam R\$3.172,89 (0,3%), e R\$539,50 (0,02%) sobre as saídas. Aduzindo que no global, a diferença entre os registros sendo inferior a 4% não se pode desconsiderar o total dos arquivos apresentados.

Argumenta que a maior parte das divergências acusadas não existe. Diz que não há valor de saídas ou entradas discrepante entre os registros 50 (que é idêntico ao DMA) e 54, por exemplo, mas simples equívoco na inserção das contas de descontos, energia elétrica e comunicação, nestes livros. Fala que no Registro 50 lançou-se o valor bruto das notas fiscais, sem o desconto. Quando o valor dos produtos do Registro 54 foi comparado com o das notas de compra, a planilha da fiscalização abateu o valor dos descontos, informados, para o confronto, mas como o valor já estava sem os descontos, houve a consideração dos descontos em duplicidade e, por isso, a discrepância apurada é quase sempre igual aos próprios descontos que, uma vez desconsiderados, demonstram o casamento das informações de ambos os registros e tal fato, se repete com as contas de energia elétrica e comunicação, pois parece que as notas destas mercadorias (tipos 22 e 6) foram informadas desnecessariamente no Registro 54. Afirma que semelhante problema ocorreu na conta de saídas.

Além destes problemas que chama de sistêmicos, há equívocos pontuais que são evidentes:

Março 2006: A soma do Registro 54 não poderia contabilizar as saídas por CFOP 5929, já que se referem a notas emitidas em vendas já registradas por ECF. Ou seja, o valor acaba somado em duplicidade, o que aumentou o valor da suposta divergência em R\$ 17.000,00.

Abril 2008: Afirma o absurdo em se apoiar em equívoco tolo para justificar a divergência encontrada. A maior divergência é R\$1.600.320,05 (40% das divergências). Contudo, percebe-se que o valor tem origem na conta de ECF, que constou como “zerada” no mês. Diz que basta somar o valor ECF do mês com o total de saídas do Registro 54, retirar o valor dos descontos, que se atingirá o valor informado no Registro 50 DMA.

Resumindo, frisa que a maioria das divergências não poderia justificar a desconsideração dos arquivos disponibilizados, eis que facilmente se observa a raiz dos erros que, no cruzamento realizado pela fiscalização, levaram às diferenças que não derivam de valores de operações diferentes em cada registro, mas de simples erros da impugnante ao alocar as contas descontos, energia elétrica e comunicação. Aduz que o erro, ainda que existente, só poderia fundamentar, quiçá, a multa referida na alínea “i” do art. 42, XIII-A, da Lei nº 7.014/96.

Lembra que a imputação de que os arquivos impedem a apuração fiscal não poderia ser feita sem um levantamento mais cuidadoso. Referindo que a escrita fiscal é um dever e proteção ante a cobrança indevida, diz que, quanto ao arbitramento de bases, na legislação federal do IR, se deve tomar extrema cautela, sendo esta desconsideração documental um último Recurso.

Com relação à infração 2, alega que sendo decorrente da 1, afastada esta, ela também está.

VOTO (Vencido quanto à Preliminar de decadência – Infração 4)

Observo que a Primeira Instância procedeu uma correção na data de ocorrência da infração 1 que acarretou considerável redução do valor devido a título de acréscimo moratório pelo contribuinte. Entendo que agiu de forma correta a 4ª JJF, pois, a data de ocorrência da infração, decorrente do não atendimento da intimação para apresentar o arquivo magnético completo e a salvo de falhas, é o primeiro dia útil subsequente ao do término do prazo consignado na intimação para apresentação do arquivo.

Ante o exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício.

Quanto ao Recurso Voluntário, preliminarmente, cabe-nos apreciar a arguição de decadência referente às infrações 1 e 4.

Veja-se que o recorrente suscita a aplicação do art. 150, §4º, do CTN, todavia, observo que tal dispositivo não pode ser aplicado à infração 1, haja vista que tal infração decorre de descumprimento de obrigação acessória. Ressalte-se que, segundo o entendimento pacificado do STJ a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN depende da verificação da ocorrência do pagamento antecipado, conforme será explicitado a seguir, logo, como a infração 1 é uma multa formal pelo desatendimento da intimação para corrigir os arquivos magnéticos, não há que se falar em pagamento antecipado, e, por conseguinte em aplicação do art. 150, § 4º, do CTN. O prazo decadencial para esta infração, portanto, contar-se-á com base no art. 173, I, do CTN.

Quanto à infração 4, entendo que assiste razão ao recorrente, uma vez que houve o pagamento antecipado previsto no art. 150, §4º, do CTN, devendo ser aplicada a data da ocorrência do fato gerador como *dies a quo* da contagem do prazo decadencial.

Veja-se que, segundo o entendimento pacificado no STJ, no Recurso Especial Representativo de Controvérsia nº 973733/SC, deve ser aplicado o art. 150, §4º, do CTN aos casos em que há recolhimento antecipado do imposto sujeito ao lançamento por homologação:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA.

ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO

CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

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 inocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

[...]

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponível, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs.. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs.. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 183/199).

[...]

(REsp 973733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009)

Conforme determinado na Constituição Federal (art. 146, III, "b"), a decadência do crédito tributário é matéria reservada à lei complementar. Segundo já definiu o Supremo Tribunal Federal, a Lei Complementar mencionada pela Constituição Federal é o 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 transscrito:

"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).

Frise-se que a Súmula Vinculante nº 08, a qual vincula também a Administração Pública, conforme determina o art. 103-A, da CF/88, cristalizou o entendimento de que são inconstitucionais os arts. 5º, do Decreto-Lei nº 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 à 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.

[...]

(RE 560626/RS, Relator Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, Julgado em 12/06/2008). (grifamos)

Assim diz a Súmula Vinculante nº 08, editada pelo STF:

“São inconstitucionais os parágrafos único do artigo 5º do Decreto-Lei 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

A redação dada ao verbete sumular não ajuda o intérprete a reconhecer o extraordinário alcance e dimensão dessa nova norma jurídica inserida no sistema legal brasileiro. A princípio, a referida manifestação do STF unicamente expurga do ordenamento jurídico, por vício de inconstitucionalidade, os citados artigos de matéria previdenciária.

Todavia, apenas somente após uma leitura atenta e diante de uma reflexão dos fundamentos que levaram a edição desta posição jurisprudencial importante, é que podemos entender como todo o sistema tributário nacional foi alterado de forma indelével. 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.

Sabe-se bem que efeito vinculante é atributo exclusivo do verbete da súmula, não atingindo a sua 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. Ademais, não nos parece que seja necessário que o STF edite uma súmula vinculante específica para o caso da legislação do Estado da Bahia para que se aplique o entendimento jurisprudencial pacificado de forma inconteste nos Tribunais Superiores.

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

Veja-se que o CTN prescreve as normas de decadência em dois dispositivos: art. 173, I, e art. 150, §4º, a seguir transcritos, in verbis:

“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”.

“Art. 150. (...)

§ 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”.

Ou seja, há, no CTN, duas regras distintas referentes à definição do termo *a quo* do prazo decadencial; cabendo ao intérprete definir quando ele coincide com o fato gerador (lançamento por homologação) e quando ele é protelado para o primeiro dia útil do exercício seguinte (lançamento de ofício).

Uma premissa parece facilitar bastante o deslinde da questão e ela diz respeito ao significado da palavra homologar. Segundo o dicionário Michaellis, 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, 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 n° 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.

[...]

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”.

(...)

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;

(...)

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;

Havendo recolhimento a menor do imposto ou utilização indevida de crédito fiscal, implica dizer que o contribuinte recolheu parcialmente o tributo devido. Veja-se que a compensação crédito/débito lançada na conta corrente do contribuinte estava em parte correta.

Ora, compensação é meio de pagamento, é modalidade de extinção do crédito tributário expressamente prevista no art. 156, II, do CTN. Na apuração mensal do ICMS, o contribuinte lança os seus créditos e débitos e encontra, ao final do mês, um saldo devedor ou um saldo credor de imposto, logo, ainda que tenha utilizado algum crédito indevidamente, é fato que o contribuinte realizou o pagamento antecipado a que alude o §4º do art. 150, do CTN.

Assim sendo, deve ser aplicada a para que se conclua, sem sobressaltos, que o prazo decadencial, na espécie, iniciou-se na data da ocorrência de cada fato gerador, estando, portanto, irremediavelmente extinto pela decadência o crédito tributário relativo aos fatos geradores ocorridos 5 anos antes da intimação do sujeito do passivo.

Frise-se que o crédito tributário só é constituído com o lançamento eficaz, para o qual é imprescindível a regular notificação do contribuinte para o oferecimento de defesa. A pura e simples lavratura do Auto de Infração não tem o condão de constituir o crédito tributário. Tão somente após a regular notificação do sujeito passivo é que o lançamento tributário se perfaz. Neste sentido, a jurisprudência pacífica do STJ:

AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. NOTIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CONDIÇÃO DE PROCEDIBILIDADE E EXIGIBILIDADE. CONTRIBUIÇÃO SINDICAL RURAL. PUBLICAÇÃO DE EDITAIS. EFICÁCIA DO ATO. PRINCÍPIOS DA PUBLICIDADE E DA NÃO-SURPRESA FISCAL.

1. *A notificação do lançamento do crédito tributário constitui condição de eficácia do ato administrativo tributário, mercê de figurar como pressuposto de procedibilidade de sua exigibilidade.*

2. *Hipótese em que a controvérsia a ser dirimida nos presentes autos cinge-se aos seguintes tópicos: (a) se a ausência de notificação do lançamento do crédito tributário o torna inexistente e, portanto, restaria configurada a impossibilidade jurídica do pedido; (b) se há a necessidade de publicação de editais em jornais de circulação local, bem como a publicação de editais para notificação do vencimento da contribuição sindical rural; e (c) sendo publicado o edital no Diário Oficial torna-se desnecessária sua publicação em jornal local de maior circulação.*

3. *"A notificação ao sujeito passivo é condição para que o lançamento tenha eficácia. Trata-se de providência que aperfeiçoa o lançamento, demarcando, pois, a constituição do crédito que, assim, passa a ser exigível do contribuinte - que é instado a pagar e, se não o fizer nem apresentar impugnação, poderá sujeitar-se à execução compulsória através de Execução Fiscal - e oponível a ele - que não mais terá direito a certidão negativa de débitos em sentido estrito.*

A notificação está para o lançamento como a publicação está para a Lei, sendo que para esta o Mi. Ilmar Galvão, no RE 222.241/CE, ressalta que: 'Com a publicação fixa-se a existência para a lei e identifica-se a sua vigência...' (...)" (Leandro Paulsen, in "Direito Tributário - Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência", Livraria do Advogado, Porto Alegre, 2006, p. 1076).

4. *A notificação constitui-se ato administrativo de intercâmbio procedural que imprime eficácia a outro ato administrativo - o lançamento - no sentido de dar ciência ao sujeito passivo da formalização do crédito tributário e dos termos de sua exigibilidade, consoante a lição de Paulo de Barros Carvalho, in "Curso de Direito Tributário", Saraiva, 1998, p. 274.*

5. *Conseqüentemente, a sua falta implica em ausência de pressuposto válido e regular de constituição e desenvolvimento do processo.*

[...]

(AgRg no REsp 950.156/PR, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 02.10.2007, DJ 29.10.2007 p. 195)

TRIBUTÁRIO. DECLARAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES DE TRIBUTOS FEDERAIS - DCTF.

COMPENSAÇÃO. AUSÊNCIA DE PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CRÉDITO NÃO CONSTITUÍDO DEVIDAMENTE. CERTIDÃO DE REGULARIDADE FISCAL.

1. *É pacífico na jurisprudência desta Corte que a declaração do tributo por meio de DCTF, ou documento equivalente, dispensa o Fisco de proceder à constituição formal do crédito tributário.*

2. *Não obstante, tendo o contribuinte declarado o tributo via DCTF e realizado a compensação nesse mesmo documento, também é pacífico que o Fisco não pode simplesmente desconsiderar o procedimento adotado pelo contribuinte e, sem qualquer notificação de indeferimento da compensação, proceder à inscrição do débito em dívida ativa com posterior ajuizamento da execução fiscal.*

3. *Inexiste crédito tributário devidamente constituído enquanto não finalizado o necessário procedimento administrativo que possibilite ao contribuinte exercer a mais ampla defesa, sendo vedado ao Fisco recusar o fornecimento de certidão de regularidade fiscal se outros créditos não existirem.*

4. *Recurso especial não provido.*

(REsp 999.020/PR, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 13.05.2008, DJ 21.05.2008 p. 1)

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. SUPOSTA OFENSA AO ART. 530 DO CPC. CONTRIBUIÇÃO SINDICAL RURAL. AÇÃO DE COBRANÇA. SENTENÇA QUE JULGOU PROCEDENTE A DEMANDA. ACÓRDÃO QUE, POR MAIORIA, RECONHECEU A NULIDADE DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO E DETERMINOU A EXTINÇÃO DO FEITO SEM RESOLUÇÃO DE MÉRITO. EMBARGOS INFRINGENTES. CABIMENTO.

1. *Malgrado o acórdão recorrido, com base no art. 267, VI, do CPC, reconheça a inexistência de "qualquer das condições da ação", porquanto o "lançamento nulo e a falta da notificação acarretam a inexistência formal do crédito tributário", emite juízo de mérito sobre o título que supostamente legitima a cobrança da contribuição sindical. Assim, conclui-se que a hipótese amolda-se à regra prevista no art. 530 do CPC — acórdão por maioria, proferido em sede de apelação, que reformou a sentença de mérito —, razão pela qual é viável a apresentação de embargos infringentes.*

Nesse sentido: REsp 855.148/PR, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 9.10.2006.

2. *Recurso especial provido.*

(REsp 734.448/PR, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04.12.2007, DJ 18.02.2008 p. 24)

AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. RECURSO ESPECIAL.

PROCESSO CIVIL. CONTRIBUIÇÃO SINDICAL RURAL. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. PRECLUSÃO. NÃO OCORRÊNCIA. PUBLICAÇÃO DE NOTIFICAÇÃO EM JORNais LOCAIS. APLICAÇÃO DO ARTIGO 605 DA CLT. NECESSIDADE.

CONDICÃO DE PROCEDIBILIDADE E EXIGIBILIDADE. OBSERVÂNCIA DOS PRINCÍPIOS DA PUBLICIDADE E DA NÃO-SURPRESA FISCAL. ACÓRDÃO RECORRIDO NO MESMO SENTIDO DO ENTENDIMENTO PACIFICADO NO STJ.

APLICAÇÃO DA SÚMULA 83/STJ.

[...]

6. *A notificação do lançamento do crédito tributário constitui condição de eficácia do ato administrativo tributário, mercê de figurar como pressuposto de procedibilidade de sua exigibilidade.*

7. *Hipótese em que a controvérsia a ser dirimida nos presentes autos cinge-se aos seguintes tópicos: (a) se há a necessidade de publicação de editais em jornais de circulação local; e (b) sendo publicado o edital no Diário Oficial torna-se desnecessária sua publicação em jornal local de maior circulação.*

8. *A notificação constitui-se ato administrativo de intercâmbio procedural que imprime eficácia a outro ato administrativo - o lançamento - no sentido de dar ciência ao sujeito passivo da formalização do crédito tributário e dos termos de sua exigibilidade, consoante a lição de Paulo de Barros Carvalho, in "Curso de Direito Tributário", Saraiva, 1998, p. 274.*

9. *Consectariamente, a sua falta implica em ausência de pressuposto válido e regular de constituição e desenvolvimento do processo.*

[...]

(AgRg no Ag 922.099/PR, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 03.06.2008, DJ 19.06.2008 p. 1)

Destarte, acolho a preliminar de decadência para a infração 4 para excluir todos os fatos geradores ocorridos há mais de 5 anos, contados da data da ciência do Auto de Infração.

Frise-se que o recorrente apenas alega a decadência quanto à infração 4.

Quanto às infrações 1 e 2, o recorrente se insurge contra a penalidade aplicada. Diante disso, entendo necessário tecer alguns esclarecimentos, fazendo uso do voto proferido pelo Ilustre Conselheiro Rodrigo Lauande Pimentel, no acórdão CJF N° 0331-12/12, proferido recentemente (out/2012) pela 2ª CJF:

A obrigatoriedade de envio mensal dos mencionados arquivos magnéticos SINTEGRA às Secretarias de Fazenda Estadual está prevista nacionalmente pelo Convênio ICMS n° 57/95, no caput de sua cláusula oitava, sendo tal Convênio ratificado na Bahia pelo Decreto n° 4.361/95.

A referida cláusula tem a seguinte redação:

Convênio ICMS n° 57/95:

Cláusula oitava. O contribuinte, de que trata a cláusula primeira, remeterá às Secretarias de Fazenda, Finanças ou Tributação das unidades da Federação, até o dia quinze (15), arquivo magnético, com registro fiscal, das operações e prestações interestaduais efetuadas no mês anterior.

O RICMS/BA repetiu tais termos em seu artigo 687-A:

Art. 687-A. O contribuinte remeterá às Secretarias de Fazenda das unidades da Federação destinatárias das mercadorias, até o dia quinze (15), arquivo magnético, com registro fiscal, das operações e prestações interestaduais efetuadas no mês anterior (Conv. ICMS 57/95).

Logo, o contribuinte tem como obrigação acessória, enviar mensalmente os arquivos magnéticos com o registro fiscal de suas operações.

Por seu turno, o contribuinte também é obrigado a entregar arquivo magnético ao Fisco, quando for intimado para tal, conforme regra prevista no caput de sua cláusula vigésima sétima do mencionado Convênio ICMS nº 57/95:

Cláusula vigésima sétima. O contribuinte fornecerá ao Fisco, quando exigido, os documentos e arquivo magnético de que trata este Convênio, no prazo de cinco (5) dias úteis contados da data da exigência, sem prejuízo do acesso imediato às instalações, equipamentos e informações em meios magnéticos.

Tal determinação também foi acolhida no RICMS/97, no seu artigo 708-B, abaixo alinhavado:

Art. 708-B. O contribuinte fornecerá ao fisco os documentos e o arquivo magnético de que trata este capítulo, sempre que for intimado, no prazo de 5 dias úteis contados da data do recebimento da intimação, sem prejuízo do acesso imediato às instalações, equipamentos e informações em meios magnéticos.

Portanto, é de clareza solar que ao teor dos textos normativos acima citados, temos duas obrigações acessórias distintas, com penalidades diferentes, ambas previstas na alínea “j” do inciso XIII-A do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, a seguir transrito:

j) R\$ 1.380,00 (um mil trezentos e oitenta reais) pela falta de entrega, nos prazos previstos na legislação, de arquivo eletrônico contendo a totalidade das operações de entrada e de saída, das prestações de serviços efetuadas e tomadas, bem como dos estornos de débitos ocorridos em cada período, ou entrega sem o nível de detalhe exigido na legislação, devendo ser aplicada, cumulativamente, multa de 1% (um por cento) do valor das saídas ou das entradas, o que for maior, de mercadorias e prestações de serviços realizadas em cada período de apuração e/ou do valor dos estornos de débitos em cada período de apuração pelo não atendimento de intimação subsequente para apresentação do respectivo arquivo;

Ou seja, para a falta de envio a esta SEFAZ, nos prazos previstos na legislação, a penalidade pela falta de envio mensal, é a multa no valor de R\$1.380,00, prevista na primeira parte da alínea ‘j’. Porém esta penalidade incide apenas quando o contribuinte ainda não foi intimado, pelo Estado, no exercício de seu poder de polícia, para apresentar os arquivos magnéticos, tendo sido apenas constatada a desobediência à obrigação de seu envio mensal. Já quando o contribuinte não entrega os arquivos magnéticos, após ser intimado para apresentá-los, a penalidade aplicada é a de 1% do valor das saídas ou das entradas de mercadorias ou prestação de serviços realizadas em cada período de apuração, prevista na segunda parte da comentada alínea.

Realmente não é irrelevante o fato de o contribuinte descumprir uma intimação formal para a entrega de determinado documento, livro, ou, no caso concreto, arquivo magnético, quando intimado pelo Fisco a fazê-lo. Quando assim procedeu, o contribuinte descumpriu uma outra obrigação acessória, enquadrando-se tal conduta na hipótese normativa prevista, e por este descumprimento teve contra si aplicada a pena específica também legalmente prevista para o fato.

Fica claro que na situação em análise trata-se de falta de entrega, quando intimado, dos arquivos magnéticos atinentes aos períodos de maio de 2007 a abril de 2008. O contribuinte, sob ação fiscal, foi intimado, por duas vezes, para apresentar os arquivos magnéticos, e não cumpriu as intimações.

Feitos tais esclarecimentos, podemos concluir que a previsão legal contida no art. 42, XIII-A, “j”, da Lei nº 7.014/96 prevê duas penalidades: uma pela não apresentação espontânea do arquivo eletrônico, que motivou a infração 2 da presente autuação; e outra pela não apresentação do arquivo, a salvo de falhas, após a intimação específica do fisco para tanto, o que motivou a aplicação da infração 1 do Auto de Infração em análise.

Quanto à infração 1, conforme bem observado pela primeira instância, foi constatada a ausência das informações relativas às vendas de mercadorias efetuadas por ECF’s (Registro 60R) de parte de um dos exercícios que seria objeto da fiscalização (abril de 2008), bem como da ausência do Registro 74 (Inventário) de todos os exercícios objeto da fiscalização, além de outras inconsistências, identificadas nos arquivos diagnósticos que acompanharam a intimação fiscal de fl. 10, conforme recibo de fl. 11, o que motivou a intimação para apresentar os arquivos magnéticos completos e corrigidos.

Há de se frisar que o extrato de fls. 142 a 150 retrata todos os arquivos magnéticos SINTEGRA transmitidos pelo recorrente no período de junho 2005 a janeiro 2012 e nele não há indicação de entrega do Registro 74 (Inventário).

Por conta disso, foi corretamente aplicada a multa prevista na segunda parte do art. 42, XIII-A, “j”, da Lei nº 7.014/96.

Não cabe a aplicação da multa prevista na alínea “i” do inciso XIII-A do art. 42 da Lei nº 7.014/96, haja vista que tal penalidade se aplica à hipótese de apresentação de arquivos eletrônicos exigidos na legislação tributária com dados divergentes dos constantes nos documentos fiscais correspondentes, ou seja, divergência entre o que consta nos arquivos magnéticos e o que está escrutinado nos documentos fiscais.

No caso em tela a penalidade decorre da falta de entrega de arquivos magnéticos exigidos mediante intimação, contendo a totalidade das operações de entrada e de saída, das prestações de serviços efetuados e tomados, bem como dos estornos de débitos ocorridos em cada período, infração cuja materialidade o próprio impugnante corrobora confirmado o não atendimento da citada Intimação Fiscal.

Conforme observado pela Decisão de Primeira Instância, este entendimento consta da Orientação Técnica OTE-DPF-3005/05 e está sedimentado neste Conselho de Fazenda, como se vê, por exemplo, no Acórdão CJF 0288-12.11.

A Decisão suscitada pelo recorrente é datada de 2002 e não representa o entendimento atual deste Conselho, conforme se pode verificar, por exemplo, da leitura dos acórdãos CJFs N°s 0039-11/10, 0331-12/12 e ° 0278-11/03.

Ademais, há de se observar que as inconsistências e as omissões constantes nos arquivos eletrônicos apresentados pelo recorrente impossibilitaram o roteiro de auditoria de estoque, principal forma que o fisco tem de verificar a correta apuração do imposto devido no ramo de atividade do recorrente. Assim, não tem pertinência a alegação recursal de que as inconsistências e omissões são de pequena relevância e não impediram a apuração do imposto devido.

As infrações 3 (uso indevido de crédito fiscal em fevereiro 2006, relativo à antecipação parcial relativa às aquisições de dezembro 2005 e já usado na apuração de janeiro, como se vê no livro Apuração de ICMS fls. 16 e 18), 4 (recolhimento a menor como substituto tributário relativo a aquisições interestaduais de mercadorias, como exposto no Anexo 03, cuja cópia recebeu, conforme recibo de fl. 58) e 5 (uso indevido de crédito fiscal relativo a aquisição de mercadorias com pagamento do ICMS antecipado por substituição tributária, como retratado no Anexo 02 com cópia também recebida pelo autuado), cujas materialidades o recorrente não impugnou, são situações isoladas e que não estão relacionadas à auditoria de estoque, que restou impossibilitada diante do desatendimento do recorrente em apresentar os arquivos eletrônicos completos e sem falhas, apesar de intimado para tanto.

Face ao exposto, entendo que foi correta a aplicação da multa e voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

De ofício, declaro a improcedência da infração 2, haja vista que todos os arquivos eletrônicos foram enviados pelo contribuinte antes da fiscalização, conforme comprova documento de fls. 142 a 150, anexado pelo autuante em sua informação fiscal (relatórios do sistema scam) não havendo motivo para aplicação da multa pelo não envio do arquivo, estipulada na primeira parte da alínea “j”, do inciso XIII-A, da Lei nº 7.014.

Devem ser homologados os valores recolhidos pelo contribuinte.

VOTO VENCEDOR (Preliminar de decadência - Infração 04)

Este voto refere-se exclusivamente à arguição de decadência em relação à Infração 04.

Data vênia do entendimento externado pelo ilustre Conselheiro Relator, em relação à alegação recursal relativa à pretendida ocorrência de decadência do direito de constituição do crédito

tributário pela Fazenda Estadual da Bahia, em relação ao exercício de 2006, observo que os artigos 150, §4º, e 173, ambos do CTN, estabelecem:

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 administrativo, 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 à homologação, será ele de 5 (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;

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.

O artigo 107-B da Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia), que incorporou o artigo 150 do CTN, no seu parágrafo 5º dispõe:

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.

Assim, a legislação tributária do Estado da Bahia fixa prazo à homologação do lançamento, não podendo ser argüida a determinação do artigo 150, §4º, do CTN, que se aplica quando a lei do ente tributante não fixar prazo à homologação. Os créditos constituídos, em relação aos quais o contribuinte alega se ter operado a decadência, foram relativos ao exercício de 2006, e só seriam desconstituídos, em relação a este exercício, se o lançamento tributário ocorresse a partir do dia 01/01/2012.

Assim, por este aspecto comungo do entendimento da PGE/Profis no sentido de que não ocorreu a alegada decadência, tendo em vista que o lançamento de ofício foi realizado em 29/12/2011.

Outro aspecto a ser analisado diz respeito à caracterização do lançamento em si, diante da discussão no sentido de que o lançamento realizado pela autoridade fiscal só se encontraria definitivamente realizado com a científicação ao sujeito passivo acerca da lavratura do Auto de Infração, nessa linha de raciocínio discutindo-se que só após a científicação ao sujeito passivo é que o lançamento de ofício teria eficácia no sentido de evitar que ocorresse a decadência relativa ao direito de constituição do crédito tributário.

Considero equivocado tal entendimento, porque o lançamento de ofício, na situação em foco com a lavratura de Auto de Infração, é ato do Poder público, que figura como sujeito ativo da relação tributária.

Por conseguinte, tendo o Estado o poder-dever de agir, e neste sentido o poder-dever de constituir o crédito tributário, o lançamento do crédito tributário é apenas um ato administrativo vinculado.

A eficácia de tal ato administrativo, relativamente à científicação ao sujeito passivo, diz respeito a contagem de prazo para impugnação pelo contribuinte, e prazo para pagamento integral, ou parcial, do débito lançado pela autoridade fiscal. Por exemplo, se um Auto de Infração é lavrado, e o sujeito passivo não é do mesmo regularmente cientificado, tal lançamento não poderá ter eficácia quanto à cobrança administrativa, e/ou judicial, do débito lançado.

Mas a data da realização do lançamento de ofício, ato da administração pública, tem eficácia relativamente à interrupção da contagem para efeito de caracterização de decadência do direito

de lançamento, independentemente da cientificação ao contribuinte, que é outro, e necessariamente posterior, ato administrativo.

O contribuinte pode, e deve, declarar o imposto que calculou devido ao Estado mas este, na condição de sujeito ativo da relação jurídica, é aquele que tem o poder de analisar e homologar o auto-lançamento de débito tributário previamente realizado pelo contribuinte e, mesmo quando não tenha sido esse auto-lançamento realizado, proceder ao lançamento de ofício. Assim define o CTN em seu artigo 142:

CTN:

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 caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

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

(destaques nossos)

Portanto, a data de lavratura do Auto de Infração é a data válida para efeito de impedir que se opere a decadência do direito de lançar o crédito tributário, e não a data de cientificação ao contribuinte.

Quanto ao questionamento acerca da aplicabilidade, na lide em foco, do teor da Súmula Vinculante nº 08 do STF, aprovada na sessão plenária de 12/06/2008, e publicada no DOE de 20/06/2008, permito-me transcrever, por com o mesmo concordar integralmente, o voto da preclara Conselheira Sandra Urânia Silva Andrade, proferido no Acórdão CJF nº 0130-11/11 deste CONSEF, e que de maneira precisa trata a questão:

Acórdão CJF nº 0130-11/11:

“VOTO

Inicialmente, no que toca à preliminar de mérito de ocorrência de decadência quanto aos períodos anteriores a julho de 2004, entendemos, comungando com a JJF, que não se vislumbra a decadência arguida pelo sujeito passivo, diante da regra disposta no inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional – CTN, cujo prazo inicial para contagem da decadência é o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, determinação esta repetida no art. 107-B do Código Tributário Estadual – COTEB – Lei nº 3.956/81, abaixo transcrita, in verbis:

(...)

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

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

Pelo exposto, voto no sentido da não ocorrência da decadência em relação ao período objeto do lançamento fiscal, neste incluído o exercício de 2006.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3^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, por unanimidade quanto ao mérito, **NÃO PROVER** os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados e, de ofício, declarar a ***Improcedência*** da infração 2, para julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269200.0945/11-1, lavrado contra **C&A MODAS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$60.522,03**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos VII, “a” e II, “b”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigações acessórias no valor de **R\$707.939,92**, previstas no inciso XIII-A, “j”, do artigo e lei citados, com os acréscimos moratórios, na forma estabelecida pela Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

VOTO VENCEDOR (Preliminar de decadência) - Conselheiro(as): Álvaro Barreto Vieira, Osmira Freire Carvalho Ribeiro da Silva e Fernando Antonio Brito de Araújo.

VOTO VENCIDO (Preliminar de decadência) - Conselheiro(as): Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo, Vanessa de Melo Batista e Oswaldo Ignácio Amador.

Sala das Sessões do CONSEF, 22 de fevereiro de 2013.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

RAFAEL BARBOSA DE CARVALHO FIGUEIREDO – RELATOR
(Vencido quanto à preliminar de decadência – Infração 04)

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – CONSELHEIRA
(Voto vencedor quanto à preliminar de decadência – Infração 04)

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO-SÉ – REPR. DA PGE/PROFIS