

PROCESSO - A. I. N° 269199.0001/12-4
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e F.S. VASCONCELOS & CIA. LTDA. (LOJAS MAIA)
RECORRIDOS - F.S. VASCONCELOS & CIA. LTDA. (LOJAS MAIA) e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JF nº 0221-01/12
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 02/05/2013

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0086-12/13

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. DESTAQUE DO IMPOSTO A MAIS NO DOCUMENTO FISCAL. Infração subsistente 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. **a)** BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO. **b)** MATERIAL PARA CONSUMO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Cabível a exigência do imposto conforme a autuação, haja vista que restou demonstrado o não recolhimento do imposto devido. Infrações subsistentes. 3. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. SAÍDAS E ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. DIFERENÇA DE SAÍDA MAIOR EXPRESSÃO MONETÁRIA QUE AS ENTRADAS. Restou evidenciado no levantamento levado a efeito pelas autuantes a omissão de saídas de mercadorias tributadas. Entretanto, a existência de equívocos na aplicação da alíquota para algumas mercadorias resultou na apuração de ICMS em valor superior ao devido. A aplicação da alíquota correta sobre as saídas omitidas – base de cálculo – resultou na redução do valor originalmente exigido. Infração parcialmente subsistente. 4. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. FALTA DE PAGAMENTO. MULTA PERCENTUAL. Penalidade aplicada relativamente a fatos geradores ocorridos antes da previsão legal para tal sanção. Infração insubsistente. Alterada a Decisão recorrida. Indeferido o pedido de realização de perícia técnica. Não acolhida a preliminar de decadência. Decisão por maioria. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Recurso Voluntário **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recursos de Ofício e Voluntário interpostos contra a Decisão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal que concluiu pela Procedência em Parte do presente Auto de Infração, por meio do qual foram atribuídos ao sujeito passivo cinco ilícitos tributários, sendo objeto do Recurso Voluntário todas as imputações, e do Recurso de Ofício, a infração 4, a seguir descritas:

INFRAÇÃO 1 - utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS no valor de R\$1.441,34, em decorrência de destaque de imposto a maior nos documentos fiscais, nos meses de fevereiro, abril e julho de 2007. Multa de 60%;

INFRAÇÃO 2 - deixou de recolher ICMS, no valor de R\$3.970,30, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento, no mês de janeiro de 2007. Multa de 60%;

INFRAÇÃO 3 - deixou de recolher ICMS, no valor de R\$9.416,57, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro e fevereiro de 2007. Multa de 60%;

INFRAÇÃO 4 – deixou de recolher o ICMS, no valor de R\$398.557,34, relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entradas de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias no exercício de 2007, levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário – o das saídas tributáveis. Multa de 70%;

INFRAÇÃO 5 - “*multa percentual sobre o imposto (ICMS) que deveria ter sido pago por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente,*” no mês de janeiro de 2007, sendo exigido o valor de R\$134.439,02, correspondente à aplicação do percentual de multa de 60% sobre o valor de R\$224.065,04.

A Junta de Julgamento Fiscal dirimiu a lide administrativa com base nos seguintes fundamentos, *in verbis*:

“Inicialmente, no que tange à arguição de ocorrência da decadência do direito da Fazenda Pública estadual de constituir o crédito tributário, dos fatos geradores ocorridos nos meses de janeiro, fevereiro e março de 2007, conforme as disposições do artigo 150, §4º do Código Tributário Nacional – CTN, observo que não pode prosperar a pretensão defensiva, haja vista que o prazo para a contagem iniciou-se em 01/01/2007, com termo final em 31/12/2012, sendo o lançamento efetuado 28/03/2012, portanto, dentro do prazo de 05 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Isso porque, as disposições do artigo 173, I, do CTN, que são as mesmas do art. 107-A, I, do Código Tributário do Estado da Bahia (Lei 3.956/81) e do art. 965, inciso I do RICMS/97 estabelecem que o direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte 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 entendimento prevalecente neste CONSEF é de que as disposições do artigo 150, § 4º do CTN alcançam as situações nas quais o contribuinte lançou o valor do imposto e antecipou o seu pagamento integralmente antes da homologação pela autoridade administrativa.

No caso em exame, a autuação acusa o contribuinte de ter deixado de oferecer parcelas do tributo e o Fisco agiu no sentido de recuperá-las mediante o lançamento de ofício, isto é, por meio de Auto de Infração, sendo que o prazo de contagem da decadência deve ser aquele expresso no artigo 173, inciso I do CTN, ou seja, 5 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Assim sendo, como o prazo para a contagem iniciou-se em 01/01/2007, com termo final em 31/12/2012 e o lançamento ocorreu em 28/03/2012, não há que se falar em decadência do direito da Fazenda Pública estadual de constituir o crédito tributário.

Vale consignar, que esse tem sido o entendimento deste CONSEF em reiteradas decisões, a exemplo, dos Acórdãos CJF 0102/12-05, 0113/12-05, 0192-11-05, CJF 0144-11/09, sendo que deste último, reproduzo abaixo trecho do voto, a título ilustrativo.

“VOTO

Inicialmente no que toca à preliminar de mérito de ocorrência de decadência quanto ao período de janeiro a novembro de 2002, entendemos, comungando com a JfF, que não se vislumbra a decadência arguida pelo sujeito passivo, diante da regra disposta no inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional – CTN, cujo prazo inicial para contagem da decadência é o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, determinação esta repetida no art. 107-B do Código Tributário Estadual – COTEB – Lei nº 3.956/81, abaixo transcrito, in verbis:

“Art. 107-B

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

Do exposto, como o Auto de Infração foi lavrado em 17/12/2007, e se reporta a fatos geradores ocorridos no exercício de 2002, tinha a Fazenda Pública prazo até 01/01/2008 para efetuar o referido lançamento. Quanto à menção por parte do recorrente da Súmula Vinculante nº 08 do STF - aprovada na sessão plenária de 12/06/2008, e publicada no DO de 20/06/2008 – 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.”

Entendemos data venia, que 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 último 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.”

Vale observar que no voto acima reproduzido há menção expressa sobre a Súmula Vinculante nº. 08 do STF, cujos efeitos o autuado pretende que sejam aplicados ao caso da presente lide, o que não pode prosperar, haja vista que o entendimento deste CONSEF é de que a referida Súmula não se aplica ao ICMS.

Cabe consignar ainda que a argumentação defensiva de inconstitucionalidade da legislação do ICMS do Estado da Bahia que trata da decadência, não pode ser objeto de análise por esta Junta de Julgamento Fiscal, uma vez que o art. 125, inciso I, do Código Tributário do Estado da Bahia (Lei nº 3.956/81), estabelece que não se inclui na competência dos órgãos julgadores, a declaração de inconstitucionalidade.

Diante do exposto, não acolho a decadência arguida.

No que concerne ao pedido de realização de perícia para comprovação das razões defensivas, não vislumbro necessidade ou indispensabilidade de sua realização, para solução do litígio. A perícia consiste em exame realizado por técnico ou pessoa habilitada – perito- dotada de conhecimentos especializados sobre determinada matéria. Na realidade, o perito supre a insuficiência de conhecimentos específicos sobre a matéria objeto da lide por parte do julgador. Efetivamente, não é o caso do Auto de Infração em exame, haja vista que a matéria é amplo conhecimento dos julgadores. Indefiro, portanto, o pedido de realização de perícia, com fulcro no artigo 147, inciso II, alíneas “a” e “b”, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/99.

Já no que diz respeito ao pedido de realização de diligência, também o indefiro, com fulcro no art.147, inciso I, alínea “a”, do RPAF/BA, desde quando o processo contém todos os elementos para formação do meu convencimento e Decisão da lide.

Quanto à indicação do impugnante para que as intimações as intimações referentes ao presente processo sejam encaminhadas à Dr^a. Renata Amoedo Cavalcante, OAB/BA nº 17.110, no endereço Rua Alfredo Guimarães, nº 05, Amaralina, Salvador/BA, CEP 41.900-426, ressalto que inexistente óbice para o atendimento do pleito e que o órgão competente da Secretaria da Fazenda possa enviar as intimações e demais comunicações concernentes ao andamento deste processo para o endereço indicado. No entanto, cumpre salientar que o não atendimento a essa solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, uma vez que as situações previstas para intimação ou ciência da tramitação dos processos ao contribuinte estão disciplinadas no art. 108 do RPAF/99.

Constato que na peça de defesa o autuado rechaça as infrações 01,02, 03 e 05, arguindo exclusivamente a ocorrência da decadência do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário, pretensão que não foi acolhida, conforme aduzido linhas acima.

Diante disso, considerando que o autuado nada trouxe aos autos que pudesse elidir estes itens da autuação, as infrações 01,02,03 e 05, são integralmente subsistentes.

No respeitante à infração 04, constato que assiste razão às autuantes quando rechaçam a argumentação defensiva, afirmando que o autuado alega que as saídas das mercadorias apuradas como omissas, se deram nos últimos dias do exercício de 2007 e seus registros foram computados no ano posterior, o que gerou a diferença objeto da autuação, contudo, não traz qualquer prova que corrobore com tal argumentação, pois todos os documentos anexados ao processo pelo defendente, dizem respeito a entrada de mercadorias, ou seja, são notas fiscais de entrada e livro de Registro de Entradas do exercício de 2007.

Noto que, contrariamente ao sustentado pelo impugnante, as autuantes consideraram no roteiro de auditoria de estoque todas as notas fiscais relacionadas nas planilhas juntadas pelo impugnante de fls. 303 a 307, conforme consta na tabela que elaboraram constante no CD-R à fl. 269, cuja cópia foi entregue ao autuado, de acordo com o recibo de fl. 266.

Verifico que as mercadorias constantes das mencionadas notas fiscais foram emitidas pelo fornecedor no exercício de 2006, tendo sido recebidas e escrituradas pelo autuado em 2007, portanto, no exercício no qual foi apurada a omissão de saída, estando correto o procedimento adotado pelas autuantes.

Observo que as autuantes agiram corretamente ao excluírem do levantamento quantitativo de estoques os Códigos Fiscais de Operações ou Prestações – CFOP, referentes aos materiais de uso e consumo do estabelecimento e bens destinados ao ativo imobilizado. Também atuaram de forma esbarrada no que diz respeito ao tratamento dispensado ao brinde, cujo código é o mesmo de bonificação e doação, ao utilizarem como critério de exclusão de brinde, o previsto no art. 564 do RICMS-BA/97.

Diante disso, não merece qualquer reparo o levantamento levado a efeito pelas autuantes, restando evidenciado que o autuado realizou operações de saídas de mercadorias tributáveis sem a exigível documentação fiscal.

Entretanto, constato da análise do demonstrativo de “Auditoria de Estoques – 2007” elaborado pelas autuantes, acostado às fls. 27 a 83 dos autos, que o valor total do débito do ICMS apurado de R\$398.557,34, está equivocado, haja vista que o total das saídas omitidas, ou seja, a base de cálculo do imposto apurada foi de R\$1.967.491,39 (fl. 87), sobre a qual aplicada a alíquota de 17% resulta no valor de ICMS devido de R\$334.473,52.

Cumpra observar que o referido equívoco decorreu da aplicação incorreta da alíquota no demonstrativo de “Auditoria de Estoques – 2007” (fls. 27 a 83), ou seja, foi aplicada a alíquota de 70% quando a correta é de 17%, para diversas mercadorias, a exemplo, dos códigos 167870, 182646, 183213, 184566, 185092, resultando daí a diferença entre a base de cálculo e o imposto apontado originalmente no Auto de Infração no valor de R\$398.557,34.

Assim sendo, a infração 04 resta parcialmente subsistente no valor de R\$334.473,52.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.”

Em atendimento ao artigo 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, a Junta de Julgamento Fiscal recorreu de Ofício a uma das Câmaras de Julgamento Fiscal.

Inconformado, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário suscitando, inicialmente, a decadência dos débitos lançados nas infrações 1, 2, 3 e 5, cujos fatos geradores ocorreram no período de janeiro a março de 2007, tendo em vista que só foi notificado do Auto de Infração em 04/04/12.

Argumenta que, por ser o ICMS um imposto por homologação, o crédito tributário está sujeito ao prazo estabelecido no § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional, isto é, cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, visto que houve o recolhimento antecipado do tributo e, ademais, não restou configurada nenhuma espécie de dolo, fraude ou simulação. Transcreve a jurisprudência a respeito da matéria.

Argumenta que a legislação do Estado da Bahia é inconstitucional, no que concerne ao § 5º do artigo 107-B do Código Tributário da Bahia (Lei nº 3.956/81), ao estabelecer prazo decadencial diverso (5 anos, contados apenas a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador), já que somente lei complementar de âmbito nacional pode dispor sobre prazo decadencial, conforme prevê o art. 146, III, b, da Constituição Federal de 1988.

Salienta que esse posicionamento já foi reiteradamente firmado pelos diversos Tribunais Superiores, resultando, inclusive, na Súmula Vinculante nº 8, do Supremo Tribunal Federal, que obriga todos os Órgãos do Poder Judiciário, assim como da Administração Pública Direta e Indireta, além de todos os entes federativos, o que, obviamente, inclui o Estado da Bahia (Poderes Executivo e Judiciário), conforme previsto no artigo 103-A da Carta Magna. Transcreveu diversas decisões judiciais.

Alega, por fim, que o Supremo Tribunal Federal firmou entendimento de que o prazo decadencial só se interrompe quando da notificação do sujeito passivo sobre a lavratura do Auto de Infração, sendo evidente, portanto, que o prazo decadencial só foi interrompido em 04/04/2012, quando foi notificado regularmente do lançamento de ofício, “*restando decaído o direito de o*

Fisco Estadual lançar os valores referentes ao período de Janeiro, Fevereiro e Março, do exercício de 2007”, o que, certamente, será reconhecido por este CONSEF.

Relativamente à infração 4, afirma que não houve a omissão de saídas de mercadorias apontada, porque:

1. *“as mercadorias ditas como omissas, constavam no Estoque Inicial, porém, sua saída se deu nos últimos dias do ano de 2007 (devido ao grande volume de vendas no final de cada ano – período de festas), e seus registros foram feitos no ano posterior, o que gerou a diferença apontada”;*
2. *“a diferença apontada foi devidamente escriturada no livro de registro de entrada, e registrada, mesmo que a posteriori no Livro de Registro de Inventário (conforme pode-se depreender da análise do sintegra apresentado pela empresa)”;*
3. *“logo, a diferença levantada trata-se de produtos contidos em Notas Fiscais de saída, que foram registradas posteriormente. Para comprovar que são as mesmas mercadorias, basta verificar as Notas Fiscais de Entrada acostadas aos autos, o que não chegou a ser feito pelo I. Fiscal Autuante”;*
4. *“o lançamento ora impugnado também não verificou que as Notas Fiscais apontadas, as quais relacionam as mercadorias tidas como omissas, foram devidamente registradas no competente Livro de Entrada do ano de 2008, logo nos primeiros dias do exercício, conforme cópias do referido livro em anexo aos autos, na peça defensiva, em cd-rom”.*

Conclui dizendo que *“podemos afirmar com segurança que houve sim, o registro de entrada das mercadorias supostamente omitidas, bem como a emissão de nota fiscal quando de sua saída. Ocorre que o registro se deu em período posterior e que, no caso em epígrafe, se deu na virada entre os anos de 2007 e 2008, pois como as Notas Fiscais de Entrada foram emitidas no final de dezembro de 2007, elas somente foram registradas e lançadas no livro de entrada no início do ano seguinte - 2008, daí a diferença apontada”.*

Observa, ainda, que o RICMS/97 (artigo 319) autoriza que os documentos fiscais sejam escriturados no prazo máximo de 5 (cinco) dias e que este CONSEF, por meio da 3ª Câmara de Julgamento Fiscal, em situação semelhante a dos autos, enviou o processo para realização de diligência pela ASTEC, tendo este Órgão reconhecido o registro posterior da documentação fiscal, reduzindo, assim, o valor da autuação, conforme trecho do voto que reproduziu.

Diz que está apresentando alguns exemplos para provar suas alegações, mas como seu levantamento dos dados *“ainda está em andamento”*, pede a realização de perícia técnica a ser realizada por Fiscal estranho ao feito, sob pena de cerceamento ao direito de defesa.

Finalmente, afirma que tem sofrido diversas autuações idênticas a esta e, em todas elas, têm sido realizadas perícias por fiscal estranho ao feito e, ao final, os lançamentos foram reduzidos ou cancelados, consoante os documentos de fls. 529 a 539 dos autos.

Requer, por fim, que todas as intimações sejam dirigidas à advogada que subscreveu a peça recursal, sob pena de nulidade, e a improcedência do Auto de Infração.

A PGE/PROFIS opinou pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, rechaçando, preliminarmente, a alegação de decadência (infrações 1, 2, 3 e 5), haja vista que o entendimento da Chefia da PGE/PROFIS, é de que não se aplica o posicionamento do STF ao caso vertente, *“podendo a lei estadual dispor sobre prazo decadencial relativamente aos seus tributos”*.

Afirma que a lei estadual, utilizando-se do permissivo legal – artigo 150, § 4º, do CTN -, prorrogou o início do prazo decadencial para os tributos estaduais por homologação, como o ICMS, para o primeiro dia do exercício seguinte.

Comenta que a jurisprudência dos Tribunais Superiores adota o entendimento do Prof. Paulo de Barros Carvalho que, em seu livro Curso de Direito Tributário, Ed. Saraiva, 2000, pp. 425-426, pontuou o seguinte: *“Vale dizer, cabe à lei correspondente a cada tributo estatuir prazo para que se promova a homologação. Silenciando acerca desse período, será ele de cinco anos, a partir do acontecimento factual”*.

Finaliza dizendo que, como o lançamento foi feito em 28/03/12, relativamente a fatos geradores de 2007, não há que se falar em decadência.

Quanto à infração 4, aduz que a auditoria de estoques levou em consideração a escrita do contribuinte e eventuais erros na escrituração só podem ser objeto de análise se devidamente comprovados, o que não ocorre neste caso, uma vez que o autuante, em sua informação fiscal, afirmou ter considerado as notas fiscais indicadas no CD-ROM de fl. 269.

VOTO

O Recurso Voluntário foi interposto em referência a todas as infrações.

Inicialmente, rejeito o pedido de realização de perícia formulado pelo recorrente, pois entendo que os elementos constantes dos autos são suficientes à formação do convencimento deste Órgão de julgamento administrativo (acorde o artigo 147, I, "a", do RPAF/99). Além disso, se há alguma prova ainda a ser apresentada, certamente é proveniente de documentos que o próprio sujeito passivo possui e, assim sendo, é dele o ônus de trazê-los aos autos, sendo inadequada, para tal finalidade, a perícia solicitada (artigo 147, II, "b", do RPAF/99).

Deixo de acatar a preliminar de decadência dos débitos relativos ao período de janeiro a março de 2007 (infrações 1, 2, 3 e 5) diante da regra disposta no inciso I do artigo 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 repetida no artigo 107-B do Código Tributário Estadual (COTEB), aprovado pela Lei nº 3.956/81, abaixo transcrito, ao qual não cabe a este órgão julgador negar vigência, nos termos do artigo 167 do RPAF/BA:

"Art. 107-B

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

Por outro lado, a Súmula Vinculante nº 8 do Supremo Tribunal Federal - aprovada na sessão plenária de 12/06/2008 e publicada no DOU de 20/06/2008 –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."*

Entretanto, enquanto não houver o pronunciamento específico do citado Tribunal, há que se entender que a referida Súmula não se aplica ao ICMS, embora ressalte que a questão deverá ser aprofundada no âmbito da Administração Tributária Estadual, diante:

1. da posição externada pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN – que, por meio do Parecer nº 1617/2008, proferido após a edição da Súmula Vinculante nº 8 e em vista desta, expressamente adotou entendimento quanto à fixação do termo *a quo* do prazo decadencial comungando com o apresentado pelo recorrente;
2. do entendimento em sentido idêntico também adotado pela Procuradoria Estadual do Rio de Janeiro, mediante o Parecer CFS nº 02/2008;
3. do despacho exarado pelo Procurador Geral do Estado da Bahia, datado de 03/11/11, em resposta a Consulta por mim formulada, quando titular do cargo de Presidente deste Conselho de Fazenda Estadual, manifestando-se pela necessidade de elaboração de *"minuta de projeto de lei alterando a regra prevista pelo art. 107-B, § 5º, do COTEB, com o propósito de afastar a divergência de prazos estabelecidos entre a legislação estadual e as normas gerais constantes do CTN."*

Também merece registro o excelente voto proferido pelo Conselheiro Fábio de Andrade Moura, no Acórdão CJF nº 0268-11/08, apreciando especificamente a decadência em caso de descumprimento de obrigação acessória (infração 5 deste lançamento de ofício):

Consoante relatado, o contribuinte suscitou a decadência do direito do Fisco de exigir multa por descumprimento de obrigação acessória, ao argumento de que a regra aplicável ao caso em comento é aquela constante do art. 150, §4º, do CTN, que fixa o termo a quo do prazo decadencial como o dia da ocorrência do fato gerador. Nessa linha, aduz que o fato gerador da multa ocorreu em janeiro de 2002, sendo que na data da autuação, 25/09/2007, já havia sido ultrapassado o quinquênio legal.

A PGE/PROFIS, de seu turno, sustenta que deve ser aplicada à espécie a regra contida no art. 173, I, do CTN, porquanto, no seu entendimento, não se está diante da cobrança de tributo, não havendo falar-se em pagamento antecipado, nem em homologação tácita quanto ao crédito exigido. Aduz, ademais, que, mesmo se fosse aplicável à espécie o art. 150, §4º, do Diploma de regência, o direito do Fisco não teria sido tragado pela decadência, pois esse dispositivo admite que lei fixe o prazo de homologação do tributo, rendendo ensejo, destarte, à incidência do art. 28, §1º, do COTEB.

Com a devida licença, tenho que nenhum dos dois posicionamentos está inteiramente correto.

De fato, a presente autuação trata da imposição de multa por descumprimento de obrigação acessória. O direito do Fisco de impor penalidade ao contribuinte decorre, portanto, de um liame sancionatório, ou seja, da prévia prática de um ato ilícito por parte do infrator consistente na inobservância de um dever imposto por lei. É o que se extrai do §2º, do art. 113, do CTN: “A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”.

Logo, não se pode confundir, jamais, o regime jurídico dos tributos com o regime jurídico das penalidades, valendo esclarecer que, nos termos do art. 3º, do CTN, o tributo deve decorrer, necessariamente, de uma atividade lícita, o que, como visto, não se coaduna com a regra de imposição de penalidade por descumprimento de obrigação acessória.

Diante destas considerações preliminares, pode-se perceber, sem maior esforço, que nenhuma das duas regras invocadas nestes autos pode ser aplicável às multas por descumprimento de obrigação acessória, tendo em vista que ambas visam a estipular prazos decadenciais para lançamento de tributo, fazendo expressa menção à ocorrência de fato gerador, à homologação do pagamento realizado pelo contribuinte quanto ao tributo devido e à constituição e extinção do crédito tributário, institutos diretamente ligados à obrigação tributária principal, consoante se observa da transcrição a seguir:

“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;

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”.*

Quando se trata de obrigação acessória ou dever instrumental, não se pode falar propriamente em fato gerador ou lançamento, muito menos em constituição e extinção de crédito tributário. Tanto é assim que muitos Estados, afetos a um maior rigorismo técnico, denominam as autuações de “Autos de Infração e Imposição de Multa”, para deixar bem clara a distinção existente entre a apuração de infrações tributárias, da qual decorrerá a cobrança do tributo devido e não pago, e a imposição de multa por falta no cumprimento do dever instrumental.

Deve-se registrar que a norma constante do §3º, do art. 113, do CTN, ao dispor que “a obrigação acessória, pelo fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária”, quis apenas submeter o crédito pecuniário oriundo da aplicação da multa ao mesmo regime de cobrança das execuções fiscais, por ser mais benéfico à Fazenda Pública, como, aliás, já sedimentaram a doutrina e a jurisprudência pátrias. Tal norma não igualou os conceitos de multa e de tributo, até mesmo porque são totalmente divergentes, tratando-se, repita-se, de institutos submetidos a regimes jurídicos distintos. Exemplo disso é a possibilidade de redução da penalidade por critérios de justiça ou mesmo a anistia de débitos fiscais decorrentes de multa, o que não se pode admitir com relação aos tributos.

Enfim, fica claro que a multa não se submete aos prazos decadenciais fixados para os tributos. Mas tal conclusão não é suficiente. É necessário saber se há um prazo para o Fisco impor penalidades por descumprimento de obrigação acessória e que prazo será este. A resposta para tais questionamentos deve partir de uma premissa bastante simples: só há descumprimento a uma norma jurídica enquanto se pode exigir do seu destinatário que a cumpra; ou seja, se o Estado não puder mais exigir do contribuinte a prática de determinada conduta não poderá, por conseguinte, impor a multa em virtude do descumprimento.

No caso em análise, o autuante aplicou à recorrente multa de R\$ 348,88 pela falta de entrega regular do registro 74 do seu arquivo magnético relativo ao primeiro mês do exercício de 2002. O art. 686, do RICMS, impõe a guarda de tais informações “pelo prazo decadencial” do tributo, que no caso é o ICMS.

Assim, diante da divisão feita pela doutrina e pela jurisprudência pátrias, acerca da aplicação do prazo do art. 150, §4º, quando há tributo recolhido, ainda que em parte, e do art. 173, I, quando nenhum tributo foi pago, é forçoso concluir que o Fisco ainda poderia exigir do contribuinte o cumprimento do dever instrumental constante do art. 686, do RICMS, até mesmo porque não se sabe, quanto às operações omitidas, se houve ou não recolhimento do imposto, ainda que parcialmente.

Em outras palavras, é possível, pelo menos em tese, que houvesse imposto devido e não pago pelo contribuinte, o que daria ao Fisco o direito de lançar de ofício o ICMS, submetendo-se à regra do art. 173, I, do CTN, que firma o termo a quo do prazo decadencial para lançamento como o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado o tributo.

*Diante de tais considerações, entendo que não houve a decadência vislumbrada pelo contribuinte.
(...)*

No mérito, verifico que, na infração 4, está sendo cobrado o ICMS relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, apurada mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias, no exercício de 2007, tendo as autuantes adotado, como fonte de dados, os arquivos magnéticos previstos no Convênio ICMS 57/95, tais como informados pelo contribuinte, bem como o livro Registro de Inventário. Esta imputação foi objeto de ambos os Recursos interpostos.

O contribuinte, ora recorrente, se limitou a alegar que a diferença apontada é decorrente de entradas e saídas de mercadorias ocorridas no exercício de 2007, mas somente escrituradas no exercício de 2008, porém não apresentou nenhum documento capaz de dar suporte às suas afirmações, sendo que os documentos que anexou aos autos dizem respeito a notas fiscais de entrada e ao livro de Registro de Entradas do exercício de 2007 já considerados pelas autuantes na realização do roteiro de auditoria de estoques.

Dessa forma, concluo que as razões recursais revelam-se insuficientes para a modificação da Decisão recorrida, sobretudo porque o presente lançamento de ofício encontra-se revestido das formalidades legais e há nos autos provas do ilícito tributário de que é acusado o recorrente, devendo ser, portanto, aplicada a regra do artigo 143 do RPAF vigente, que dispõe que “*A simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal*”.

O Recurso de Ofício concernente à infração 4 também não merece ser acolhido, pois a desoneração procedida pela Junta de Julgamento Fiscal obedeceu à legislação vigente e teve como objetivo expurgar desta ação fiscal um equívoco cometido pelos prepostos fiscais, consistente na aplicação incorreta do percentual de 70%, quando deveria ser 17%, relativamente a diversas mercadorias do levantamento (fls. 27 a 83), como bem esclarecido no voto da Decisão recorrida.

No mérito, verifico que, na infração 5, está sendo exigida “*multa percentual sobre o imposto (ICMS) que deveria ter sido pago por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente,*” no mês de janeiro de 2007.

A esse respeito, este CONSEF já firmou o entendimento reiterado de que a multa percentual de 60% somente pode ser lançada para os fatos geradores ocorridos a partir da edição da Lei nº 10.847/07, que incluiu expressamente a falta de recolhimento da antecipação parcial na alínea “d”

do inciso II do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, consoante os acórdãos CJF nºs 0030-11/10, 0326-11/11, 0268-11/11, 0170-11/11, 0111-11/11, 0114-11/11, 0306-12/11 e 0311-12/11 e 0349-12/12.

A título de ilustração, trago à colação outro voto do Conselheiro Fábio de Andrade Moura no Acórdão CJF nº 0170-11/11, que bem esclarece tal posicionamento:

“Através da autuação em análise, o preposto fiscal impôs ao sujeito passivo multa percentual sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação parcial referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente.

*Tal penalidade foi aplicada relativamente a fatos geradores ocorridos no exercício de 2004, quando a alínea “d”, do inciso II, do art. 42, da Lei nº 7.014/96, previa a aplicação de multa de 60% sobre o valor do imposto não recolhido tempestivamente “quando o imposto não for recolhido por antecipação, **nas hipóteses regulamentares**”. Essa redação foi dada pela Lei nº 7.981/2001, ou seja, antes da inclusão do instituto da antecipação parcial na legislação baiana, o que somente ocorreu em 2003, com a Lei nº 8.967.*

Logo, a antecipação parcial não estava entre as hipóteses regulamentares de “antecipação” previstas na alínea “d” anteriormente referida e, destarte, não se pode entender que foi meramente semântica a alteração promovida pela Lei nº 10.847/07, ao incluir a falta de recolhimento da antecipação parcial na alínea “d”, do inciso II, do art. 42, da Lei nº 7.014/96. É inegável que a própria norma foi alterada, de modo a alargar o seu âmbito de incidência para atingir situação que não estava prevista quando da edição de sua redação anterior; houve uma atualização da norma, uma modificação em seu conteúdo, o que não pode – e nem deve – ser desprezado pelos aplicadores do direito tributário.

Nesse contexto, é forçoso reconhecer que o dispositivo legal citado na autuação (art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96) não serve para embasar a exigência da multa percentual pela falta de recolhimento da antecipação parcial no prazo regulamentar. Apenas com a Lei nº 10.847/2007 tornou-se possível a cobrança da multa percentual em comento; antes, a penalidade é ilegal e não pode contar com a chancela deste Conselho.

Também não pode ser imposta a multa de 60% prevista na alínea “f”, dos mesmos inciso e artigo, que se aplica “quando ocorrer qualquer hipótese de infração diversa das previstas nesta Lei que importe descumprimento de obrigação tributária principal, em que não haja dolo, inclusive quando da utilização indevida ou antecipada de crédito fiscal”.

É que, no caso em comento, o autuante nada lançou a título de tributo, chegando a consignar que as mercadorias objeto desta infração tiveram saída posterior tributada normalmente. Ora, se houve tributação normal na saída das mercadorias, tanto que o tributo não foi lançado – frise-se –, descabe a multa da alínea “f”, que está atrelada ao descumprimento da obrigação tributária principal.

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

Saliento, por oportuno, que a matéria em análise reveste-se de natureza pública, por ser afeita à própria legalidade da autuação, e, assim, deve ser obrigatoriamente apreciada por este Colegiado.

Não bastasse a carência de amparo legal para a exigência da multa por descumprimento de obrigação acessória, como explanado acima, verifico, pelo exame dos demonstrativos apensados pelas autuantes às fls. 236 a 264, que a forma de cálculo da penalidade foi absolutamente irregular.

As agentes fazendárias apuraram a base de cálculo, relacionando os documentos de entradas de mercadorias do mês de janeiro de 2007 (CFOP 2102 – compra para comercialização), fizeram incidir a alíquota de 17% e deduziram, como crédito, o imposto destacado nas referidas notas fiscais, encontrando o valor de ICMS de R\$584.287,51, devido no mês por antecipação parcial. Como o contribuinte pagou o imposto no valor de R\$360.222,44 (fl. 265), as autuantes apuraram uma diferença recolhida a menos de imposto de R\$224.065,07 e, sobre esse montante, calcularam a multa de 60% (R\$134.439,04).

Pelos demonstrativos acostados pelas agentes do Fisco estadual, tudo leva a crer que se trata de verificação de recolhimento a menos do ICMS devido em razão da antecipação parcial – o próprio demonstrativo de fls. 237 a 264 recebeu a seguinte denominação: “Antecipação Parcial do ICMS Recolhida a Menor”. Sendo assim, seria de se esperar que fosse lançado nesta autuação o valor do imposto estadual recolhido a menos e não a multa percentual de 60%, até porque tal penalidade deve ser cobrada (a partir de 28/11/07) na hipótese de constatação de que o ICMS deixou de ser recolhido pela entrada das mercadorias, mas foi quitado nas operações de saídas posteriormente realizadas pelo contribuinte.

Saliento, por fim, que, caso seja mesmo a hipótese de ICMS por antecipação parcial recolhido a menos, já decaiu o prazo para a constituição do crédito tributário, nos termos do artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

Dessa forma, considerando que o fato gerador ocorreu no mês de janeiro de 2007, portanto, antes da edição da Lei nº 10.847/07 (com efeitos a partir de 28/11/07), não existe base legal para a acusação tributária que deve ser julgada improcedente.

Por último, saliento que não há nenhum óbice a que as intimações também sejam dirigidas à procuradora do recorrente no endereço constante do Recurso Voluntário, entretanto, o não atendimento a essa solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, a teor do artigo 108 do RPAF/99.

Por tudo quanto foi exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício e pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, reformando a Decisão recorrida para julgar improcedente a infração 5 do lançamento de ofício.

VOTO DIVERGENTE (Preliminar de decadência em relação às infrações 1, 2 e 3)

Em que pese o brilhante voto da i. Conselheira Relatora Denise Mara Andrade Barbosa, com a qual me alinho em seu posicionamento de mérito quanto as cinco infrações, que foram objeto do Recurso Voluntário, sendo que o Recurso de Ofício refere-se apenas a infração 4.

Contudo, me permito divergir na preliminar de mérito quanto as infrações 1, 2 e 3, para os fatos geradores ocorridos nos meses de janeiro, fevereiro e março de 2007, conforme as disposições do artigo 150, §4º do Código Tributário Nacional – CTN.

Isto se deve ao fato de tais lançamentos estarem alcançados pelo instituto da DECADENCIA, por terem mais de 05 anos em relação a data da lavratura da autuação, mantendo-me assim coadunado com o pacificado entendimento já externado, reiteradamente, em outros votos de minha lavra sobre a matéria. Assim sendo, passo, a seguir, a expor as razões que embasam este meu recorrente entendimento.

Ora, vale reiterar que se trata de matéria controversa, ainda não pacificada neste egrégio CONSEF, nem na PGE/PROFIS. O próprio despacho do Procurador Geral da PGE, Dr. Rui Moraes Cruz, traz à baila esta controvérsia e a busca de um novo entendimento sobre a matéria.

Compulsando a matéria em tela através de apurada pesquisa jurídica, chego ao entendimento que o lançamento de ofício de crédito de ICMS atinente aos fatos geradores estão atingidos pela decadência à luz da Súmula Vinculante nº 08 do Supremo Tribunal Federal. Por conseguinte, entendo que é insubsistente o lançamento acima citado.

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

Pois bem, diz a Súmula Vinculante nº 08, editada pelo STF:

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

Antes de mais nada, ressalto que a redação dada ao verbete sumular não ajuda o intérprete a reconhecer o extraordinário alcance e dimensão dessa nova norma jurídica inserida no sistema legal brasileiro. A princípio, a referida manifestação do STF unicamente expurga do ordenamento jurídico, por vício de inconstitucionalidade, os citados artigos de matéria previdenciária. Entretanto, somente após uma leitura atenta e diante de uma reflexão profunda dos fundamentos que levaram a edição desta posição jurisprudencial importante, é que podemos entender como todo o sistema tributário nacional foi alterado de forma indelével.

Após uma análise mais apurada dos seus fundamentos, entendo que a verdadeira questão de fundo neste posicionamento do Supremo Tribunal Federal é o estabelecimento da competência

legislativa e o tipo de norma legal adequada para prever a aplicação dos institutos da decadência e prescrição. Da leitura dos votos dos Recursos Extraordinários que embasaram o entendimento sumular vinculante nº 8 (RE's 556664-1, 560626-1, 559943-4, dentre outros), fica constatado com plena nitidez que o STF conclui que a prescrição e a decadência só podem ser disciplinadas por Lei Complementar de âmbito nacional, vez que são institutos gerais do direito tributário.

A ementa do Recurso Extraordinário nº 556.664/RS é lapidar e resume toda a essência da debatida Súmula, por isso, vale transcrevê-la, *in litteris*:

“EMENTA: PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. MATÉRIAS RESERVADAS A LEI COMPLEMENTAR. DISCIPLINA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. INCONSTITUCIONALIDADE DOS ARTS. 45 E 46 DA LEI 8.212/91 E DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 5º DO DECRETO-LEI 1.569/77. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. I. PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR. As normas relativas à prescrição e à decadência tributárias têm natureza de normas gerais de direito tributário, cuja disciplina é reservada a lei complementar, tanto sob a Constituição pretérita (art. 18, § 1º, da CF de 1967/69) quanto sob a Constituição atual (art. 146, b, III, da CF de 1988). Interpretação que preserva a força normativa da Constituição, que prevê disciplina homogênea, em âmbito nacional, da prescrição, decadência, obrigação e crédito tributários. Permitir regulação distinta sobre esses temas, pelos diversos entes da federação, implicaria prejuízo à vedação de tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente e à segurança jurídica. II. DISCIPLINA PREVISTA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. O Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966), promulgado como lei ordinária e recebido como lei complementar pelas Constituições de 1967/69 e 1988, disciplina a prescrição e a decadência tributárias. III. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES. As contribuições, inclusive as previdenciárias, têm natureza tributária e se submetem ao regime jurídico-tributário previsto na Constituição. Interpretação do art. 149 da CF de 1988. Precedentes. IV. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. Inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição de 1988, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei 1.569/77, em face do § 1º do art. 18 da Constituição de 1967/69. V. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO. SEGURANÇA JURÍDICA. São legítimos os recolhimentos efetuados nos prazos previstos nos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91 e não impugnados antes da data de conclusão deste julgamento. (RE 556664 / RS-RIO GRANDE DO SUL / RECURSO EXTRAORDINÁRIO / Relator(a): Min. GILMAR MENDES / Julgamento: 12/06/2008 / Órgão Julgador: Tribunal Pleno)” (grifo nosso)

Diante deste incontestado e claro pronunciamento, resta claro e justo que, em nome da equidade e da segurança jurídica, a determinação do Supremo Tribunal Federal, via Súmula Vinculante nº 08, 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. (grifo meu)

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 08 do STF.

Entendo que para esclarecer essa discussão, é fundamental se proceder 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, ou seja, não pode ater-se a uma interpretação literal do disposto no §4º e conceder uma permissão aos legisladores infraconstitucionais, pois, tal atitude está 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 nº 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, fica evidente 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.

Contudo, cumpre-me, antes de concluir o entendimento da inteligência da SV. 08, 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.

Reitero que merece acolhida a valiosa manifestação exarada pelo Procurador Geral do Estado, Dr. Rui Moraes Cruz, acerca da necessidade de alteração do Código Tributário do Estado da Bahia (COTEB) para afastar divergências entre este e o Código Tributário Nacional.

Ora, é de meridiana clareza que se há necessidade de alteração, significa que tal norma jurídica 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.

Nessa seara, cumpre-me assinalar que uma Súmula Vinculante tem poder impositivo, tudo em razão do seu caráter e efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração Pública direta e indireta, em todas as esferas de poder. Ou seja, me parece inapropriada, quiçá impossível, a utilização do COTEB como ferramenta de condução da questão de definição do marco inicial do prazo decadencial, uma vez que as questões gerais de matéria tributária só podem ser dispostas em lei específica, ditada pela Constituição Federal.

Por fim, com a patente alteração de paradigma ocorrida, tenho como certa a assertiva de que não podemos mais seguir a ‘antiga’ jurisprudência desse Conselho, que abraçava entendimento diferente sobre a possibilidade do regramento da decadência e da prescrição. A agora, após a edição da Súmula em debate, com a legislação sob novo enfoque, devemos repensar nosso entendimento para adequá-lo à nova realidade jurídica, imposta 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, cinco anos é tempo mais que suficiente para que o Fisco lance ou perquiria qualquer soma a título de tributo.

Tecidas as considerações acerca da impossibilidade da aplicação do COTEB na regulação de matérias gerais de direito tributário, por não ser a norma prevista na CF/88, resta saber quando devemos aplicar o regramento do CTN no ICMS.

Como se sabe, o Código Tributário tem dois artigos dispondo 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.

Antes de mais nada, 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”

Em seguida, é salutar 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.

Trazendo à baila a decisão do Agravo Regimental no Recurso Especial 117291 do Rio Grande do Sul, de relatoria do Ministro Benedito Gonçalves, fica por demais evidenciado 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)"

Em face desse quadro legal, assegurado que: (i) a regra do ICMS é o lançamento por homologação, sendo exceção o lançamento de ofício, 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 é aquele previsto no art. 150, §4º do CTN, ou seja, 05 anos após o dia de ocorrência do fato gerador.

Por tudo do quanto acima exposto, voto para julgar pela DECADÊNCIA dos lançamentos de ofício atinentes as infrações 1, 2 e 3, combatidas na peça recursal, cujos fatos geradores ocorreram há mais de 05 anos em relação a data da lavratura do Auto de Infração, em epígrafe.

Todavia, por se tratar de matéria preliminar de mérito, cuja decisão, por maioria do colegiado votante nesta assentada de julgamento, afastou a tese da vigência da DECADÊNCIA, a mesma fica superada. Por conseguinte, passo, doravante a analisar o mérito da imputação fiscal em foco. Neste diapasão, me alinho com o voto exarado pela nobre Conselheira Relatora, para julgar NÃO PROVIDO o Recurso de Ofício e PROVIDO PARCIALMENTE o Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e, em decisão por maioria quanto à preliminar de decadência nas infrações 1, 2 e 3 e, por unanimidade quanto ao mérito, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269199.0001/12-4**, lavrado contra **F.S. VASCONCELOS & CIA. LTDA. (LOJAS MAIA)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$349.301,73**, acrescido das multas de 60% sobre R\$14.828,21 e 70% sobre R\$334.473,52, previstas no art. 42, incisos II, “f”, VII, “a” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Preliminar de decadência em relação às infrações 1, 2 e 3) – Conselheiros(as): Denise Mara Andrade Barbosa, Valtercio Serpa Júnior e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTO VENCIDO (Preliminar de decadência em relação às infrações 1, 2 e 3) – Conselheiro(s): Carlos Henrique Jorge Gantois, José Antonio Marques Ribeiro e Rodrigo Lauande Pimentel.

Sala das Sessões do CONSEF, 03 de abril de 2013.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – RELATORA

CARLOS HENRIQUE JORGE GANTOIS – VOTO DIVERGENTE
(Preliminar de decadência em relação às infrações 1, 2 e 3)

ROSANA MACIEL BITTENCOURT PASSOS – REPR. DA PGE/PROFIS