

PROCESSO	- A. I. Nº 269132.0002/11-2
RECORRENTES	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e VEDACIT DO NORDESTE S/A.
RECORRIDOS	- VEDACIT DO NORDESTE S/A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS	- RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 4º JJF nº 0344-04/11
ORIGEM	- IFEP INDÚSTRIA
INTERNET	- 20.05.2013

RETIFICAÇÃO DE ACÓRDÃO

Retificação do Acórdão nº 0180-13/13, de 06 de maio de 2013, com base no Art. 164, § 3º do RPAF/BA, para fim de correção de erro de cálculo e consequente inexatidão constante na Resolução, concernente à falta de inclusão dos valores de R\$16.081,67 (Infração 3) e R\$47.366,10 (Infração 4) relativas as parcelas do débito reconhecidas pelo autuado e já recolhidas, fls. 411 a 413 dos autos, as quais, apesar de mantidas nos julgamentos de 1ª e 2ª Instâncias, não foram totalizadas no valor do débito julgado.

3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0180-13/13A

EMENTA: ICMS. 1. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIA ENQUADRADA NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL. a) RETENÇÃO A MENOS DO IMPOSTO. b) FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO. No período autuado (2006), a argamassa não se encontrava sujeita à substituição tributária, o que veio a mudar somente a partir de 01/01/2009. Infrações 03 e 04 parcialmente elididas. 2. ZONA FRANCA. FALTA DE COMPROVAÇÃO DO INTERNAMENTO DE PRODUTOS NA SUFRAMA. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. Para a fruição do que o art. 29, I e III do RICMS/97 denomina isenção, é preciso que se comprove o internamento das mercadorias na SUFRAMA. Infração caracterizada. 3. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIA SUJEITA À TRIBUTAÇÃO. Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 10% do valor comercial das mercadorias não escrituradas. A legislação não deixou à conveniência e oportunidade dos contribuintes o registro dos documentos nos livros próprios, ao contrário, os obrigou a isso, conforme norma do art. 322 do RICMS/97. Infração caracterizada. Rejeitada a preliminar de decadência. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria. Recursos **NÃO PROVIDOS**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício e Recurso Voluntário interpostos contra Decisão que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração lavrado em 25/05/2011 (mesma data em que o contribuinte foi notificado do crédito tributário) e que exige ICMS, além de penalidade por descumprimento de obrigação acessória, no valor histórico total de R\$ 162.889,60, sob a acusação do cometimento de oito irregularidades, sendo que faz parte da lide apenas as que estão abaixo relacionadas.

INFRAÇÃO 3 – Recolheu a menos do imposto, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado. Refere-se às vendas internas de itens de produção própria, enquadrados no Anexo

88 do RICMS/97 (demonstrativos nos Anexos III e III-A do Auto de Infração). Valor exigido de R\$ 19.420,82 e multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e” da Lei nº 7.014/96. Período: Janeiro a dez 2006.

INFRAÇÃO 4 - Falta de retenção e consequente recolhimento do tributo, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado. Vendas internas de mercadorias de produção própria, enquadradas no Anexo 88 do RICMS/97 (demonstrativos nos Anexos IV e IV-A do Auto de Infração). Valor exigido de R\$ 61.746,00 e multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e” da Lei nº 7.014/96. Período: Janeiro a dez 2006.

INFRAÇÃO 7 – Falta de recolhimento do tributo devido em virtude de saídas de produtos industrializados para a Zona Franca de Manaus, com benefício de isenção, sem a comprovação do internamento por parte da SUFRAMA (demonstrativos no Anexo VII do Auto de Infração). Valor exigido de R\$ 19.157,00 e multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a” da Lei nº 7.014/96. Período: Fevereiro a nov 2006.

INFRAÇÃO 8 – Entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas à tributação sem o devido registro na escrita fiscal (demonstrativo no Anexo VIII do Auto de Infração). Multa de R\$ 30.149,42, prevista no art. 42, IX da Lei nº 7.014/96. Dezembro/2006.

Em Primeira Instância, foi afastada a argüição de decadência.

Relativamente ao período de homologação, deve ser observado que o CONSEF/BA, apesar do entendimento que já se pode reputar reiterado do STJ, até posicionamento em contrário da Procuradoria do Estado, vem decidindo que a decadência do direito de constituir crédito relacionado ao ICMS se opera de acordo com o art. 173 do CTN, e não com o art. 150, § 4º, que – certamente – foi o dispositivo legal ao qual o impugnante desejou se referir no item 01 da fl. 389.

Em que pese o fato de parte da doutrina conceber que tal fixação somente se dá para estabelecer interstícios temporais menores do que o do art. 150, § 4º, cumpre ressaltar que esse mesmo artigo confere à Lei competência para fixar prazo de homologação, o que nesse Estado foi feito no art. 28 da Lei 3.956/81 (COTEB - Código Tributário do Estado da Bahia), que, no seu § 1º, determina o início da contagem a partir de 1º de janeiro do ano seguinte ao da efetivação do lançamento pelo contribuinte, com dispositivo correspondente nos artigos 90 e 965, I do RICMS/97.

O art. 107-B da Lei nº 3.956/1981 (COTEB), que incorporou o art. 150 do CTN, no seu § 5º dispõe que se considera ocorrida a homologação tácita do lançamento e definitivamente extinto o crédito, após 05 (cinco) anos, contados a partir de 1º de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Rejeitada, por conseguinte, a preliminar de decadência.

Quanto ao mérito, concluíram os ilustres julgadores de primeira instância pela procedência parcial das infrações 3 e 4, redução que motivou a interposição do Recurso de Ofício.

No mérito, as infrações 03 e 04 dizem respeito, respectivamente, à retenção a menor e à falta de retenção do imposto, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às operações internas subsequentes nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado (mercadorias de produção própria).

Ressaltando que foi o próprio contribuinte o responsável pelo propalado equívoco, posto que incluiu, em janeiro e fevereiro de 2006, a mercadoria argamassa no código 3214.9000 (outros impermeabilizantes), os autuantes afirmaram que a mesma não está sujeita ao regime de substituição tributária e concordaram com o cabimento da redução na forma requerida à fl. 413 (“Demonstrativo de Pagamento”).

Observo que o art. 353, II, item 16.8 do RICMS/97 dispõe o abaixo exposto, sem fazer referência a datas.

Art. 353. São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto, nas operações de saídas internas que efetuar, para fins de antecipação do tributo relativo à operação ou operações subsequentes a serem realizadas pelos adquirentes neste Estado:

(...)

II - o contribuinte alienante, neste Estado, das mercadorias abaixo relacionadas, exceto na hipótese de já tê-las recebido com o imposto antecipado:

(...)

16.8 - preparações iniciadoras ou aceleradoras de reação, preparações catalíticas, aglutinantes, aditivos, agentes de cura para aplicação em tintas, vernizes, bases, cimentos, concretos, rebocos e argamassas - 3815, 3824;

(...).

O item 16.8, acima transcrito, obedece à codificação determinada pelo Convênio ICMS 74/1994.

O Convênio ICMS 104/2008, com vigência a partir de 01/01/2009, introduziu a argamassa no regime de substituição tributária (cláusula terceira, item VIII). Já a redação anterior, estatuída pelo Convênio ICMS 28/1995, com vigência entre 01/06/1995 e 31/12/2008, não relacionava tal produto, mas impermeabilizantes, com as respectivas NCM/SH.

Conforme o que foi dito na informação fiscal, o contribuinte vinha indicando a NCM/SH 3214.900 (outros impermeabilizantes), prevista no Convênio ICMS 28/1995. Todavia, o sujeito passivo corrigiu tal registro, por exemplo, na nota fiscal 19.032 (fl. 139), para a NCM/SH 3293/2190.

Assim, no período autuado (2006), a argamassa não se encontrava sujeita à substituição tributária, o que veio a mudar somente a partir de 01/01/2009.

Acato a informação dos autuantes (fls. 669/670), de modo que a infração 03 reste modificada para R\$ 2.625,30 (R\$ 1.815,27 em 01/2006 e R\$ 810,03 em 02/2006), enquanto a de número 04 para R\$ 7.271,28 (R\$ 4.317,82 em 01/2006 e R\$ 2.953,46 em 02/2006).

Infrações 03 e 04 parcialmente elididas.

A infração 7 restou totalmente subsistente em razão do seguinte:

O art. 29, I, e III, do RICMS/97 determina, para a fruição do que ali se denomina isenção, que o estabelecimento destinatário esteja situado na área do Município de Manaus, e que haja a comprovação da entrada efetiva dos produtos.

O inciso VII dispõe que o contribuinte deve observar as regras contidas nos arts. 597 e 598 do mesmo diploma regulamentar. Nesse passo, o art. 597 do RICMS/97, que trata da emissão da nota fiscal correlata ao fato em comento, no seu § 4º expressa que o remetente deverá conservar pelo prazo de 5 anos (art. 144) os documentos relativos ao transporte das mercadorias, assim como aquele expedido pela SUFRAMA, relacionado com o internamento (Ajuste SINIEF 07/97).

No art. 598 está estabelecida a observação das disposições contidas no Convênio ICMS 36/97, sem prejuízo de outros controles fiscais previstos ou que venham a ser estabelecidos, no tocante à comprovação do ingresso da mercadoria nas áreas incentivadas, com a formalização do internamento e dos procedimentos fiscais a serem adotados. E, quando o Convênio trata da formalização do internamento, indica que o remetente das mercadorias, caso necessário, poderá formular vistoria técnica, a qualquer tempo, para perfeito conhecimento dos fatos (Cláusula décima, § 2º).

Portanto, uma vez que não restou comprovado o internamento, a infração 07 fica caracterizada.

Por fim, a infração 08 também foi julgada procedente.

Relativamente à infração 08 (entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas à tributação sem o devido registro na escrita fiscal), o defendente aduziu que parte das notas fiscais objeto da exigência foi emitida “pela e para a própria impugnante, com a finalidade de dar saída do estoque e pagamento do ICMS/IPI, visto que houve crédito na entrada”. Não negou que deixou de escriturar tais documentos.

Ocorre que a penalidade decorre do descumprimento da obrigação acessória de registrar no livro fiscal as notas, e o alegado pagamento do imposto não tem o condão de elidi-la. Aliás, a falta de escrituração dificulta a verificação, por parte do fisco, dos respectivos pagamentos. A legislação não deixou à conveniência e oportunidade dos contribuintes o registro dos documentos nos livros próprios, ao contrário, os obrigou a isso, conforme norma do art. 322 do RICMS/97.

Infração 08 caracterizada.

Em Recurso Voluntário o contribuinte alega a decadência do crédito tributário com base no art. 150, §4º do CTN.

Quanto à infração 7, citando o art. 155, § 2º, II, “a” da CF/88 e o art. 3º, II da LC 87/96, bem como jurisprudência, qualifica a mesma de improcedente e aponta limitação constitucional ao poder de tributar, ou seja, imunidade das operações com produtos industrializados destinados à Zona Franca de Manaus, conforme equiparação do art. 40, ADCT, CF/88.

Com relação à oitava e última infração, sustenta que parte das notas fiscais objeto da exigência foi emitida “pela e para a própria impugnante, com a finalidade de dar saída do estoque e pagamento do ICMS/IPI, visto que houve crédito na entrada”. Assevera, ainda, que: “Neste sentido, em relação a estas notas fiscais, não há que se falar em falta de registro na escrita fiscal, pelo que, cumprida a obrigação acessória em comento, os créditos lançados em decorrência de tais notas devem ser excluídos”.

Em Parecer de fls. 719-722, a PGE/PROFIS, por intermédio da Procuradora Maria José Coelho Sento-Sé, opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário. Chama a atenção que não há que se aplicar o art. 150, §4º do CTN, pois não houve pagamento antecipado do imposto.

Aduz que a imunidade das vendas dos produtos destinados à Zona Franca de Manaus está condicionada à comprovação do internamento do produto na Zona Franca de Manaus. Cita o art. 29, I e III do RICMS/97, que diz que o estabelecimento deve estar na área do Município de Manaus e que deve haver comprovação da entrada efetiva dos produtos. Cita ainda os arts. 597, §4º, e 598 do RICMS/97, para corroborar o quanto alegado.

Quanto à infração relativa à entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas à tributação sem o registro na escrita fiscal, frisa que o contribuinte não nega o seu cometimento e apenas suscita argumento incapaz de alterar o lançamento. Entende que é penalidade por descumprimento de obrigação acessória e que o suposto pagamento do imposto não tem o condão de elidir ou descharacterizar a infração.

VOTO (Vencido quanto à preliminar de decadência)

Quanto ao Recurso de Ofício, verifico que a redução parcial das infrações 3 e 4 decorreu da constatação de que o produto argamassa não estava sujeito à substituição tributária até 01/01/2009, fato que foi confirmado pelos próprios autuantes.

Assim, não vejo motivo para reformar a Decisão de primeiro grau no que tange à exclusão do produto argamassa das infrações 3 e 4. Frise-se que os julgadores de primeira instância tão somente acataram o demonstrativo constante na informação fiscal.

Face ao exposto, voto pelo Não Provimento do Recurso de Ofício.

Passando à análise do Recurso Voluntário, verifico que assiste razão ao contribuinte no pertinente à alegação de decadência quanto às infrações 03 e 04. Observo que a notificação do sujeito passivo ocorreu em 25/05/2011 e que, portanto, os créditos tributários cujos fatos geradores ocorrem até abril de 2006 estão extintos pela decadência, 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 incorre, 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 REsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e REsp 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, 10^a ed., Ed. Saraiva, 2004, págs.. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3^a 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, 10^a 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 PROVÍDO. 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 incontestável 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 nº 1617/2008, cujos trechos principais pede-se vênia para transcrever:

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

a) no caso do pagamento parcial da obrigação, independentemente de encaminhamento de documentação de confissão (DCTF, GFIP ou pedido de parcelamento), o prazo de decadência para o lançamento de ofício da diferença não paga é contado com base no § 4º, do art. 150, do Código Tributário Nacional;

b) no caso de não pagamento, nas hipóteses acima elencadas (com ou sem o encaminhamento de documentação de confissão), o prazo é contado com base no inciso I, do art. 173, do CTN;

c) de qualquer sorte, nos casos em que a declaração foi prestada ou houve parcelamento, não haveria a necessidade de lançar o valor já declarado, mas sim apenas a diferença, o que se tem chamado de lançamento suplementar.

[...]

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 aplicado o prazo previsto no art. 150, §4º, do CTN, 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:

AGRADO 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 procedimental 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. Consectariamente, 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)

AGRADO 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 excluir todos os fatos geradores ocorridos há mais de 5 anos, contados da data da ciência do Auto de Infração.

Vencido quanto à preliminar de decadência, passo à análise dos demais argumentos de mérito do Recurso Voluntário, pois o contribuinte se insurge contra as infrações 7 e 8.

Quanto à infração 7, não há dúvidas que as mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus gozam de imunidade do ICMS, ou seja, sobre tais vendas os Estados da Federação não possuem competência tributária para exigir o imposto. Por outro lado, acaso a mercadoria não seja destinada à Zona Franca de Manaus, os Estados possuem plena competência para exigir o ICMS. Assim, entendo que a constatação e comprovação de que as mercadorias foram realmente destinadas à Zona Franca de Manaus é imprescindível para que se conclua se é ou não o caso de aplicação da regra de imunidade constitucional. Friso que não se trata de condição para usufruir da imunidade, apenas é a forma de se verificar se a norma de imunidade está ou não sendo observada e respeitada.

A comprovação do envio das mercadorias para a Zona Franca de Manaus poderia ter sido feita pelo contribuinte, mediante a prova da internação de tais mercadorias, no entanto, não foi feita. Ante o exposto, como não há provas de que as mercadorias foram realmente destinadas à Zona Franca de Manaus, concluo que a infração 7 é procedente.

No pertinente à infração 8, acolho totalmente o Parecer da PGE/PROFIS, haja vista que o contribuinte não se escusa do cometimento da infração e suscita argumento incapaz de elidi-la. Com efeito, o fato de as notas fiscais terem sido emitidas pelo próprio contribuinte não lhe retira a obrigação acessória de registrar as entradas de mercadorias. Ademais, não se trata de cobrança referente aos créditos de ICMS decorrentes de tais notas fiscais, exige-se multa por descumprimento de obrigação acessória, uma vez que a falta de registro de notas fiscais de entrada dificulta a fiscalização tributária. Não vislumbro a possibilidade de redução de tal penalidade (art. 42, §7º, da Lei nº 7.014/96), porque verifico que não há provas de que não houve falta de recolhimento do tributo, seja pela constatação de outras sete infrações, seja pelo fato de que a falta de registro de entradas prejudica a própria fiscalização.

Ante ao exposto, vencido quanto à preliminar de decadência, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

VOTO VENCEDOR (Preliminar de decadência)

Divirjo, com a devida *venia*, do entendimento firmado pelo nobre Relator com relação à declaração de decadência do direito de constituir o crédito tributário, relativamente às operações ocorridas entre janeiro a dezembro de 2006 em relação às infrações 3 e 4, pois observo que o artigo 173, inciso I, do CTN, prevê como marco inicial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado enquanto o artigo 150, § 4º prevê como marco a data do fato gerador. Nos dois casos, o prazo é de cinco anos.

Mantendo o entendimento já reiterado por parte deste Conselho de Fazenda, previsto 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 se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

Assim, os fatos geradores ocorridos entre janeiro a dezembro de 2006 só seriam atingidos pela decadência caso o lançamento fosse efetuado a partir de 2012. Como o Auto de Infração epigrafado foi lavrado em 25/05/2011, podendo o lançamento ter sido efetuado até 01/01/2012, não ocorreu à decadência suscitada, daí porque não acolho a preliminar de decadência.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª 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 apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269132.0002/11-2**, lavrado contra **VEDACIT DO NORDESTE S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$124.917,71**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, alíneas “a”, “d”, “e” e “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$30.149,42**, prevista no art. 42, IX da citada Lei, com os acréscimos moratórios previstos na Lei nº 9.837/05, devendo ser homologadas as quantias já recolhidas.

VOTO VENCEDOR (Preliminar de decadência) – Conselheiros(as): Maria Auxiliadora Gomes Ruiz, Álvaro Barreto Vieira e Fernando Antonio Brito de Araújo.

VOTO VENCIDO (Preliminar de decadência) – Conselheiros(as): Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo, Raisa Catarina Fernandes Oliveira Alves Fernandes e Oswaldo Ignácio Amador.

Sala das Sessões do CONSEF, 23 de setembro de 2013.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAUJO – PRESIDENTE

RAFAEL BARBOSA DE CARVALHO FIGUEIREDO – RELATOR/VOTO VENCIDO
(Quanto à decadência)

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ – VOTO VENCEDOR
(Quanto à decadência)

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEIRO COSTA – REPR. DA PGE/PROFIS