

PROCESSO - A. I. N° 206911.0001/09-3
RECORRENTE - BOMPREÇO BAHIA SUPERMERCADOS LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO- Acórdão 3ª JJF nº 0177-03/12
ORIGEM - IFEP – DAT/NORTE
INTERNET - 24.07.2013

3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0275-13/13

EMENTA: ICMS. 1. ALÍQUOTA. ERRO NA SUA APLICAÇÃO. Estão sujeitas a alíquota especial as operações internas com perfumes (extratos) e águas-de-colônia, inclusive colônia e deocolônia, exceto lavanda e seiva-de-alfazema. Determinada a exclusão dos valores relativos a mercadorias cujos rótulos indicassem tratar-se de lavanda e seiva-de-alfazema, ainda que os termos “lavanda” e “seiva-de-alfazema” fossem precedidos ou acrescidos de expressões comerciais tais como “deo”, “deo colônia”, “deo col”. Reduzido o valor do imposto a ser lançado. 2. LIVROS FISCAIS. REGISTRO DE APURAÇÃO. ERRO NA APURAÇÃO DOS VALORES DO IMPOSTO. Refeitos os cálculos, excluindo-se os valores relativos a lavanda, seiva-de-alfazema, leite longa-vida produzido neste Estado e leite cujas saídas são isentas de ICMS. Reduzido o valor do imposto a ser lançado. Afastadas as preliminares de nulidade e de decadência. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão da 3ª Junta de Julgamento Fiscal (3ª JJF) que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, sendo objeto do Recurso as seguintes infrações:

INFRAÇÃO 1 - Recolhimento de ICMS efetuado a menos em virtude de erro na aplicação da alíquota, por adotar as alíquotas de 7% e 17% em vez das de 17% e 27%, nas operações com óleo de girassol, bebida lacta Oi, colônia e deo colônia. Foi lançado imposto no valor de R\$ 48.512,43, mais multa de 60%.

INFRAÇÃO 3 - Recolhimento de ICMS efetuado a menos em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto, haja vista a existência de saldos credores por adoção de alíquota menor que a devida. Foi lançado tributo no valor de R\$ 3.489,08, mais multa de 60%.

O autuado apresentou defesa, a informação fiscal foi prestada, o processo foi convertido em diligência por duas vezes e, em seguida, as Infrações 1 e 3 foram julgadas Procedentes em Parte. Após afastar as preliminares de nulidade e de decadência, o ilustre relator decidiu a lide da seguinte forma:

O contribuinte reconheceu parcialmente a procedência do item 1º no tocante às mercadorias óleo de girassol, bebida láctea Oi, colônia e deo colônia, totalizando R\$ 18.345,75, e impugnou o lançamento referente a lavanda, alfazema e seiva de alfazema.

Não impugnou o 2º lançamento.

Com relação ao item 3º, o contribuinte reconheceu parcialmente a procedência, tendo porém contestado a acusação de erro na aplicação da alíquota das operações com leite, colônia, deo colônia, lavanda, alfazema e seiva de alfazema.

Em atendimento à reclamação do autuado de que no levantamento existem mercadorias que correspondem às categorias de lavanda, alfazema e seiva de alfazema, tendo juntado fotos dos produtos para demonstrar a existência de expressões nos rótulos indicando aquelas características, e tendo em vista a alegação de incerteza do lançamento quanto à origem do leite longa-vida e de inclusão no levantamento de operações isentas, foi determinada a realização de diligência a fim de que fosse elaborado demonstrativo excluindo-se, tanto no item 1º quanto no item 3º, se fosse o caso, os valores relativos a: a) lavanda e seiva-de-alfazema, ainda que os termos “lavanda” e “seiva-de-alfazema” sejam precedidos ou acrescidos de expressões comerciais tais como “deo”, “deo colônia”, “deo col”; b) operações com leite longa vida produzido neste Estado; c) leite cujas saídas sejam isentas de ICMS, se for o caso, atentando-se nesse sentido para a natureza e características dos produtos (leite) e o tratamento fiscal dispensado à espécie nos termos dos arts. 14, XII, e 465 do RICMS; d) leite de cabra (ainda que do tipo longa vida), haja vista a previsão do art. 14, XVIII, do RICMS. Na mesma diligência, tendo em vista que tanto no item 1º quanto no item 3º a autuação diz respeito a operações com colônia, deo colônia, água-de-colônia, leite longa vida, óleo de girassol e bebida láctea Oi, foi solicitado que fosse analisado se os valores do item 3º não estariam embutidos no lançamento do item 1º, ou vice-versa, recomendando-se que caso houvesse duplicidade de lançamento fossem elaborados demonstrativos excluindo o que porventura tivesse sido lançado a mais.

A diligência foi efetuada pela Assessoria Técnica (ASTEC) deste Conselho. Feitos os ajustes recomendados por este órgão julgador, os valores remanescentes são os seguintes (fl. 1278):

Item 1º: a) exercício de 2004, R\$ 6.492,99; b) exercício de 2005, R\$ 7.869,80; c) exercício de 2006, R\$ 30.031,96. Total: R\$ 44.394,75.

Item 3º: a) maio de 2004, R\$ 1.289,20; b) maio de 2005, R\$ 1.545,91. Total: R\$ 2.835,11.

O autuado, não se conformando com o resultado da diligência, voltou a reclamar que não teria sido excluído do produto Colônia Johnson Baby 100ml. Foi determinada diligência para que a ASTEC verificasse se as mercadorias objeto do levantamento fiscal correspondem ao produto cuja ilustração se encontra à fl. 1297. Em resposta, a ASTEC informou não haver elementos que atestem a alegação do autuado, porque a codificação e descrição da mercadoria em análise tiveram por base os arquivos magnéticos do próprio contribuinte, e portanto foi o próprio autuado quem descreveu a mercadoria como “Colônia Johnson Baby 100ml”, sem associá-la à expressão “lavanda”, como fez na descrição dos outros produtos constantes no levantamento fiscal.

Não está demonstrada portanto a alegação do autuado.

Mantenho o resultado da primeira diligência, nos valores acima discriminados.

O autuado reclama ainda, relativamente ao leite longa-vida produzido noutros Estados, que, ao não ser admitida a redução de base de cálculo prevista para as operações internas, está havendo tratamento diferenciado em função da origem das mercadorias, estabelecendo-se limite ao tráfego de bens por meio de uma carga tributária majorada e diferenciada nas operações interestaduais, e protesta que isso é vedado pelos arts. 150, V, e 152 da Constituição, e também afronta o preceito do art. 1º, pois a Constituição proíbe que se estabeleça limitação de tráfego de pessoas ou bens por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais.

Tece considerações quanto à desproporcionalidade da multa aplicada.

Este órgão não tem competência para apreciar questões que digam respeito à inconstitucionalidade da legislação. Não é razoável discutir no âmbito administrativo a constitucionalidade do direito posto.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, devendo ser homologadas as quantias já pagas.

Inconformado com a Decisão proferida pela primeira instância, o contribuinte apresenta o Recurso Voluntário de fls. 1373 a 1384.

Preliminarmente, argui a decadência do direito de constituição do crédito tributário relativamente aos meses de janeiro a março, maio e junho de 2004, pois considera que a contagem do prazo decadencial se faz nos termos do art. 150, §4º, do CTN, uma vez que o ICMS é um imposto sujeito ao lançamento por homologação. Frisa que durante o período autuado foram realizados procedimentos de apuração e de quitação do imposto devido. Para embasar sua tese, reproduz jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. Menciona que o disposto no art. 107-A, I, da Lei Estadual nº 3.956/81, não pode ser aplicado porque só lei complementar pode dispor sobre decadência e prescrição tributária.

No mérito, quanto à Decisão de primeira instância relativamente ao produto “Colônia Johnson Baby 100ml”, afirma que não há como se utilizar a dúvida da diligenciadora contra o contribuinte. Diz que se a fiscalização não tem certeza que esse produto é lavanda, também não pode afirmar que não é. Menciona que a dúvida é para qualquer conclusão que se queira ter a respeito do produto e, havendo dúvida, jamais pode ser usada em desfavor do contribuinte, nos

termos do disposto no art. 112 do CTN. Frisa que diante de tal posicionamento, há confissão de iliquidez e incerteza quanto ao débito lançado, o que diz acarretar a nulidade da autuação.

Ressalta que o seu direito de defesa ficou prejudicado em razão da metodologia contida no Auto de Infração, a qual impediu a fiscalização de corrigir os equívocos cometidos. Cita o disposto nos artigos 5º, LV, da Constituição Federal, e 20, do RPAF/99.

Aduz que mediante Consulta efetuada à SEFAZ, Processo nº 12123/2005-3, lhe foi informado que o produto da posição 3307.20 da NCM estava sujeito à alíquota de 17%. Acrescenta que essa consulta está em conformidade com o resultado da Perícia Judicial realizada em sede da Ação Anulatória nº 1021315-5/2006.

Em relação ao produto leite longa-vida, diz que a aplicação da alíquota de 17% em razão da procedência do leite é incabível. Diz que, nos termos do art. 150, V, da Constituição Federal, é vedado o estabelecimento de limitação ao tráfego de bens por meio de uma carga tributária majorada e diferenciada nas operações interestaduais. Menciona que o art. 152 do mesmo diploma legal veda o estabelecimento de diferença tributária entre bens e serviços em razão de sua procedência. Acrescenta que o princípio da isonomia também impede que se dê tratamento diferenciado entre produtos internos e de outros Estados. Conclui que a exigência fiscal não pode ser mantida, pois confere tratamento diferenciado ao leite produzido fora do Estado, em favor do produzido internamente, afrontando os citados dispositivos constitucionais.

Afirma que as multas indicadas na autuação são desproporcionais, injustas e abusivas, com nítido caráter de confisco. Cita jurisprudência. Pede que as multas sejam afastadas ou reduzidas.

Solicita que, em caso de dúvida, seja aplicado o princípio insculpido no art. 112 do CTN, segundo o qual na dúvida a Decisão deve ser mais favorável ao contribuinte.

Ao finalizar, requer que seja acolhida a preliminar de decadência, e que o Auto de Infração seja julgado improcedente.

Ao exarar o Parecer de fls. 1390 a 1393, a ilustre representante da PGE/PROFIS afirma que a tese recursal atinente à decadência desconsidera a interpretação sistemática da norma entalhada no art. 150, §4º, do CTN, e sua interação com o disposto no art. 173, I, do mesmo Código.

Discorre sobre o lançamento por homologação e, em seguida, afirma o art. 173, do CTN, prevê prazo decadencial de cinco anos, com três hipóteses de termo inicial. O primeiro (art. 173, inc. I), que se constitui na regra geral, o termo inicial do prazo é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Diz que essa regra se aplica a toda hipótese de lançamento “de ofício” e “por declaração”.

Ressalta que, quanto ao lançamento “por homologação”, há duas situações singulares. A primeira é quando o sujeito passivo antecipa o pagamento do tributo devido; neste caso, não há o que se falar em decadência, pois o lançamento será homologado expressa ou tacitamente. A segunda ocorre quando o sujeito passivo não antecipou (ou o fez a menos que o devido); nesta situação, o termo inicial da contagem do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Destaca que o pagamento antecipado é, portanto, elemento essencial que caracteriza o lançamento por homologação, de forma que sem a antecipação do pagamento não há o que se falar em lançamento por homologação, já que não há o que se homologar. Trancreve doutrina para embasar seu entendimento

Sustenta que, portanto, a falta de pagamento do imposto, como no caso em apreço, desloca o linde decadencial para as balizas descritas no art. 173, I, do CTN, e não do art. 150, §4º, do mesmo Código. Para corroborar seu posicionamento, cita jurisprudência.

No mérito, diz que as Infrações 1 e 3 foram objeto de novos demonstrativos elaborados pela ASTEC que promoveu duas revisões no feito, excluindo do levantamento fiscal as mercadorias lavanda, seiva de alfazema, as operações com leite longa vida produzido neste Estado e de leite cuja saída fosse isenta do ICMS.

Afirma que não merece prosperar a irresignação do recorrente quanto às multas indicadas na autuação uma vez que estão de acordo com as infrações apuradas e estão previstas no artigo 42 da Lei nº 7.014/96.

Ao finalizar, afirma que os argumentos do recorrente não são suficientes para modificar a Decisão de primeira instância. Opina pelo Não Provedimento do Recurso Voluntário.

Na sessão de julgamento, o patrono do recorrente solicitou que lhe fosse concedido prazo para apresentação de prova de que a mercadoria “COLÔNIA JOHNSON BABY 100ML” tratava-se, na verdade, de “JOHNSON BABY LAVANDA 100ML”. Essa solicitação do recorrente foi acolhida e, em 05/07/13, foram acostadas aos autos fotocópias de notas fiscais de entradas (fls. 1396 a 1403) nas quais consta a mercadoria “JOHNSON BABY LAVANDA 100ML”.

VOTO

Preliminarmente, foi arguida a decadência do direito de a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativamente aos fatos geradores ocorridos nos meses de janeiro a março, maio e junho de 2004, pois, como o ICMS é um imposto sujeito ao lançamento por homologação, a contagem do prazo decadencial se faz nos termos do art. 150, §4º, do CTN.

Comungando com o opinativo da ilustre representante da PGE/PROFIS, saliento que o disposto no § 4º do art. 150 do CTN, prevê que *Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador*. Utilizando essa expressa permissão contida no §4º do art. 150 do CTN, o Estado da Bahia, por meio da Lei Estadual nº 3.956/81, que institui o Código Tributário do Estado da Bahia (COTEB), fixou o prazo de homologação em cinco anos a contar *do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado* (art. 107-A, I, do COTEB).

No que tange à aplicação de dispositivo da Lei nº 3.956/81 para a fixação do termo inicial da contagem do prazo decadencial, ressalto que não cabe a este órgão julgador administrativo apreciar aspectos relacionados à constitucionalidade dessa citada Lei Estadual.

O recorrente também argumenta que realizou os procedimentos de apuração e de quitação do imposto referente ao período que entende abarcado pela decadência. Todavia, há que observar que os valores que estão sendo exigidos neste lançamento tributário de ofício não foram objeto de qualquer pagamento por parte do recorrente.

Dessa forma, para os fatos geradores ocorridos durante todo o exercício de 2004, a Fazenda Pública Estadual tinha até o dia 31/12/09 para constituir o crédito tributário. No caso em tela, o referido crédito foi constituído em 20/07/09, quando foi encerrado o procedimento fiscal com a lavratura do Auto de Infração, portanto, não houve a alegada decadência.

No mérito, relativamente ao produto “Colônia Johnson Baby 100ml”, o recorrente sustenta que não há liquidez e certeza quanto ao débito lançado, pois a diligenciadora da ASTEC admite que não se pode afirmar que as mercadorias objeto do levantamento fiscal correspondem ao produto cuja ilustração encontra-se à fl. 1297.

Inicialmente, há que se salientar que foi o próprio recorrente quem informou em seus arquivos magnéticos que serviram de base para o levantamento fiscal, no Registro 60R, a denominação “COLÔNIA JOHNSON BABY 100ML”. Visando elidir a acusação, o recorrente afirmou que a exigência fiscal não procedia, pois esse produto correspondia ao constante na ilustração de fl. 1297 (“JOHNSON BABY LAVANDA 200ML”).

Ao se confrontar os demonstrativos elaborados pelo autuante com a ilustração de fl. 1297, constata-se que a prova trazida em primeira instância não é capaz de elidir a acusação, uma vez que o produto incluído no levantamento (“COLÔNIA JOHNSON BABY 100ML”) diverge em nome e em quantidade do citado na defesa (“JOHNSON BABY LAVANDA 200ML”). Em outras palavras, a prova apresentada pelo recorrente não corresponde ao produto que foi objeto do levantamento fiscal, conforme foi bem explicado na segunda diligência realizada pela ASTEC. Dessa forma,

não há a alegada falta de liquidez e certeza e muito menos de cerceamento de defesa, o que afasta a arguição de nulidade trazida em sede de recursal.

As notas fiscais de fls. 1396 a 1403, trazidas aos autos em 05/07/13, também não são capazes de modificar a Decisão recorrida, pois esses documentos apenas comprovam que o recorrente adquiria o produto “JOHNSON BABY LAVANDA 100ML”, não havendo, porém, como se correlacionar essas aquisições às saídas elencadas na autuação. Nesse ponto, é importante ressaltar que ao se visitar o *site* da Johnson & Johnson na Internet (<http://www.johnsonsbaby.com.br/todos-produtos/colonia-lavanda>), constata-se que essa empresa ao descrever a sua linha de produção cita os produtos Johnson Baby Colônia e Johnson Baby Lavanda. Assim, fica claro que os produtos em questão são distintos, o que mais uma vez demonstra o acerto da ação fiscal.

No que tange ao leite longa vida proveniente de outra unidade da Federação, a legislação tributária estadual vigente à época dos fatos previa a alíquota de 17%, conforme acertadamente decidiu a primeira instância. Não cabe a apreciação dos argumentos recursais acerca da constitucionalidade da legislação tributária estadual, pois tal matéria não se inclui dentre as competências deste órgão julgador administrativo, a teor do art. 125, I, da Lei 3.956/81 (COTEB).

Não há como se aplicar ao caso em comento o princípio insculpido no art. 112 do CTN, uma vez que não existe dúvida que o justifique.

As multas indicadas na autuação estão corretas, encontram-se previstas no art. 42 da Lei nº 7.014/96 para as irregularidades apuradas, não havendo, portanto, reparo a fazer. As alegações recursais atinentes à constitucionalidade dessas multas não podem ser apreciadas por este órgão julgador, conforme já foi explicado acima.

A solicitação de dispensa ou redução de multa também não pode ser apreciada por esta Câmara de Julgamento, pois a dispensa ou redução de multa por descumprimento de obrigação principal constitui matéria da competência exclusiva da Câmara Superior do CONSEF, nos termos do art. 159 do RPAF/99, mediante pedido específico e desde que atendidos os requisitos previstos.

Pelo acima exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, devendo ser homologadas as quantias já pagas.

VOTO DIVERGENTE (quanto à preliminar de decadência)

Em que pese o brilhantismo do voto do relator, divirjo do seu entendimento quanto à preliminar de decadência, pois entendo que assiste razão ao Recorrente, uma vez que houve o pagamento antecipado previsto no art. 150, §4º, do CTN, devendo ser aplicada a data da ocorrência do fato gerador como *dies a quo* da contagem do prazo decadencial.

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

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA.

ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo 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 EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

[...]

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

[...]

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

Conforme determinado na Constituição Federal (art. 146, III, "b"), a decadência do crédito tributário é matéria reservada à lei complementar. Segundo já definiu o Supremo Tribunal Federal, a Lei Complementar mencionada pela Constituição Federal é o CTN, cujas normas prevalecem, inclusive, sobre a Lei de Execução Fiscal, como, aliás, leciona Leandro Paulsen:

"Após o advento da CF/88, com previsão expressa nesta alínea no sentido de que se trata de norma geral em matéria tributária, tem-se todos os elementos para afirmar, categoricamente, que estão sob reserva de lei complementar. O STF já firmou posição acerca da matéria, e o STJ, recentemente, tem se pronunciado no sentido de que os dispositivos da LEF não podem prevalecer em face do CTN, conforme se pode ver dos precedentes acerca da interrupção da prescrição pela citação, em nota ao art. 174, parágrafo único, inciso I, do CTN" (in Direito Tributário, Editora Livraria do Advogado, 10ª. Ed., pág. 94).

Como dito acima, esse é o entendimento que prevalece no STF, ex vi do aresto a seguir transcrito:

"A questão da prescrição e da decadência, entretanto, parece-me pacificada. É que tais institutos são próprios de lei complementar de normas gerais (art. 146, III, b). Quer dizer, os prazos de decadência e de prescrição inscritos na lei complementar de normas gerais (CTN) são aplicáveis, agora, por expressa previsão constitucional, às contribuições parafiscais" (Plenário, RE 148754-2/RJ, excerto do voto do Min. Carlos Velloso).

Frise-se que a Súmula Vinculante nº 08, a qual vincula também a Administração Pública, conforme determina o art. 103-A, da CF/88, cristalizou o entendimento de que são inconstitucionais os arts. 5º, do Decreto-Lei nº 1.569/77, e 45 e 46, da Lei nº 8.212/91, utilizando-se justamente o fundamento de que a prescrição e a decadência são matérias reservadas à Lei Complementar de âmbito nacional, conforme se observa da ementa dos precedentes que ensejaram a edição do referido verbete:

"PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. MATÉRIAS RESERVADAS A LEI COMPLEMENTAR. DISCIPLINA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. INCONSTITUCIONALIDADE DOS ARTS. 45 E 46 DA LEI 8.212/91 E DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 5º DO DECRETO-LEI 1.569/77. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.

I. PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR. *As normas relativas à prescrição e à decadência tributárias têm natureza de normas gerais de direito tributário, cuja disciplina é reservada a lei complementar, tanto sob a Constituição pretérita (art. 18, § 1º, da CF de 1967/69) quanto sob a Constituição atual (art. 146, III, b, da CF de 1988). Interpretação que preserva a força normativa da Constituição, que prevê disciplina homogênea, em âmbito nacional, da prescrição, decadência, obrigação e crédito tributários. Permitir regulação distinta sobre esses temas, pelos diversos entes da federação, implicaria prejuízo à vedação de tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente e à segurança jurídica.*

II. DISCIPLINA PREVISTA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. *O Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966), promulgado como lei ordinária e recebido como lei complementar pelas Constituições de 1967/69 e 1988, disciplina a prescrição e a decadência tributárias.*

[...]

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

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

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

A redação dada ao verbete sumular não ajuda o intérprete a reconhecer o extraordinário alcance e dimensão dessa nova norma jurídica inserida no sistema legal brasileiro. A princípio, a referida

manifestação do STF unicamente expurga do ordenamento jurídico, por vício de inconstitucionalidade, os citados artigos de matéria previdenciária.

Todavia, apenas somente após uma leitura atenta e diante de uma reflexão dos fundamentos que levaram a edição desta posição jurisprudencial importante, é que podemos entender como todo o sistema tributário nacional foi alterado de forma indelével. A verdadeira questão de fundo neste posicionamento do Supremo Tribunal Federal é o estabelecimento da competência legislativa e o tipo de norma legal adequada para prever a aplicação dos institutos da decadência e prescrição.

Sabe-se bem que efeito vinculante é atributo exclusivo do verbete da súmula, não atingindo a sua fundamentação. Todavia, não se pode fechar os olhos para o entendimento adotado pela mais alta Corte de Justiça do nosso país, há muito tempo, vale frisar, como se as decisões judiciais não passassem de mera recomendação. Ademais, não nos parece que seja necessário que o STF edite uma súmula vinculante específica para o caso da legislação do Estado da Bahia para que se aplique o entendimento jurisprudencial pacificado de forma incontestada 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 vênha 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:

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

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

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

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

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

4. A notificação constitui-se ato administrativo de intercâmbio 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)

AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. RECURSO ESPECIAL.

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

CONDIÇÃO 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 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.

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.

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** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206911.0001/09-3**, lavrado contra **BOMPREÇO BAHIA SUPERMERCADOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$152.028,78**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, “a” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologadas as quantias já pagas.

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

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

Sala das Sessões do CONSEF, 10 de julho de 2013.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – RELATOR

RAFAEL BARBOSA DE CARVALHO FIGUEIREDO – VOTO DIVERGENTE
(Quanto à preliminar de decadência)

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