

**PROCESSO** - A. I. Nº 018184.1212/11-5  
**RECORRENTE** - DALNORDE COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE ALIMENTOS  
LTDA. (SUPERMERCADO MEIRA)  
**RECORRIDO** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0180-02/12  
**ORIGEM** - INFAZ ILHÉUS  
**INTERNET** - 30.07.2013

### **3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO CJF Nº 0296-13/13**

**EMENTA:** ICMS. 1. LIVROS FISCAIS. DIVERGÊNCIA ENTRE OS VALORES LANÇADOS NO REGISTRO DE SAÍDAS E NO REGISTRO DE APURAÇÃO. RECOLHIMENTO DO IMPOSTO EFETUADO A MENOS. Comprovado que os recolhimentos efetuados foram menores que os valores lançados no livro Registro de Apuração do ICMS. Mantida a exigência. 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** APROPRIAÇÃO EM VALOR MAIOR DO QUE O CONSTANTE NO DOCUMENTO FISCAL. Comprovado pelos documentos acostados aos autos que o crédito utilizado é maior do que o destacado no documento fiscal. Mantida a exigência; **b)** APROPRIAÇÃO RELATIVA A MERCADORIAS COM IMPOSTO PAGO POR ANTECIPAÇÃO. Confirmada a utilização dos aludidos créditos. Mantida a exigência. 3. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. ENTRADAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. **a)** FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Demonstrada a falta de recolhimento. Não foi trazido aos autos documentos que comprovassem os respectivos pagamentos. Mantida a exigência. **b)** RECOLHIMENTO A MENOS. Comprovado o recolhimento a menos. Mantida a exigência. 4. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. ENTRADAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Infração não elidida pelo sujeito passivo. Mantida a exigência. 5. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS DE CONSUMO. FALTA DE PAGAMENTO. Infração não elidida pelo sujeito passivo. Mantida a exigência. 6. DMA. ENTREGA DE DADOS INCORRETAMENTE INFORMADOS. MULTA. Informação incorretamente consignada na DMA, devidamente comprovada. Mantida a exigência. Crédito Tributário constituído após o prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN. Decretada, de ofício, decadência suscitada pelo relator. Decisão não unânime. Rejeitada a preliminar de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

### **RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão que julgou Procedente o Auto de Infração que reclama ICMS e multa por descumprimento de obrigação acessória no total de R\$51.786,12, imputando ao autuado as seguintes infrações:

1. Recolheu a menor ICMS em decorrência de desencontro entre o(s) valor(es) do imposto recolhido e o escriturado no livro Registro de Apuração do ICMS, conforme demonstrativo de débito, via Apuração do ICMS SAFA (meses infração), fotocópia do livro Registro de Apuração do ICMS apresentado pela empresa e comprovante de recolhimento (Sistema INC), anexados ao presente processo. Valor Histórico: R\$348,88 – Multa de 60% - 03.01.01;
2. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado no(s) documento (s) fiscal (is), conforme demonstrativo de débito, fotocópias das notas fiscais e dos livros Registro de Entrada de Mercadorias anexados ao presente processo. Valor Histórico: R\$40.746,63 – Multa de 60% - 01.02.40;
3. Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas para fins de comercialização, conforme demonstrativo de débito, demonstrativos de ICMS por mês de referência, fotocópias das notas fiscais, dos DAEs de pagamento apresentados pela empresa, comprovante de recolhimento (Sistema INC) e fotocópias dos livros Registro de Entrada de Mercadorias, anexados ao presente processo. Valor Histórico: R\$1.057,57 – Multa de 60% - 07.15.01;
4. Recolheu a menor o ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização, conforme demonstrativo de débito, demonstrativos de ICMS por mês de referência, fotocópias das notas fiscais, dos DAEs apresentados pela empresa, comprovante de recolhimento (Sistema INC) e fotocópias dos livros Registro de Entrada de Mercadorias anexados ao presente processo. Valor Histórico: R\$7.667,93 – Multa de 60% - 07.15.02;
5. Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e/ou do exterior relacionadas nos anexos 88 e 89, conforme demonstrativo de débito, fotocópias das notas fiscais, do livro Registro de Entrada de Mercadorias e comprovante de recolhimento (Sistema INC), anexados ao presente processo. Valor Histórico: R\$85,08 – Multa de 60% - 07.01.01;
6. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à mercadoria (s) adquirida(s) com pagamento de imposto por antecipação tributária, conforme demonstrativo de débito, fotocópia das notas fiscais, dos livros Registro de Entrada de Mercadorias e de Apuração do ICMS anexados ao presente processo. Valor Histórico: R\$1.348,00 – Multa de 60% - 01.02.05;
7. Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento. A empresa, apesar de intimada, não apresentou as notas fiscais. As referidas notas estão registradas conforme demonstrativo de débito, intimação e fotocópia do livro Registro de Entrada de Mercadorias, anexados ao presente processo. Valor Histórico: R\$392,03 – Multa de 60% - 06.02.01;
8. Declarou incorretamente dados nas informações econômico-fiscais apresentadas através do DMA (Declaração e Apuração Mensal do ICMS). Divergências dos valores constantes nos livros Registro de Apuração do ICMS e das DMAs referentes aos exercícios 2006 e 2007. Demonstrativos anexos, fotocópias dos livros Registro de Apuração do ICMS apresentados pela empresa e vias das DMAs anexados ao presente processo. Multa Fixa: R\$140,00 – 16.05.11;

Em Primeira Instância, concluíram os Julgadores de Primeira Instância em rejeitar preliminar de nulidade em razão do seguinte:

*Após a análise dos termos constantes na peça defensiva, concluo, de forma preliminar, pela rejeição das nulidades arguidas pelo autuado, uma vez que: a descrição dos fatos está clara e sua capitulação legal são condizentes com os fatos reais e com o direito aplicável; não há falta de motivação, pois foram indicados os fatos que ensejaram o ato e os preceitos jurídicos que autorizaram a sua prática; resta clara a finalidade pública, bem como o objeto do ato que é a constituição do crédito tributário não recolhido aos cofres da Fazenda Pública Estadual. Foi obedecido o devido processo legal, através do qual o impugnante exerceu a ampla defesa e o contraditório, haja vista que o autuado obteve as peças necessárias a sua defesa, bem como*

*foram obedecidos os prazos previstos legalmente e demais exigências formais. Além do mais, diferente do que o autuado alega, a informação fiscal foi detalhada e rebate ponto a ponto as arguições do autuado, de tal forma que forneceu elementos esclarecedores tanto para o sujeito passivo como para a convicção dos julgadores.*

**Mantiveram a infração 1 em razão do seguinte:**

*Quanto às alegações da defesa concernentes à infração 1, realmente não procedem, pois, conforme indica o autuante, os valores lançados nas vias do livro Registro de Apuração do ICMS - SISTEMA SAFA – (doc. fls. 13 a 21) são os mesmos lançados no livro Registro de Apuração do ICMS apresentado (doc. fls. 22 a 44) e, os documentos de fls. 45 a 55 (relação de DAEs – Sistema INC) comprovam que os recolhimentos efetuados foram menores que os valores lançados no livro Registro de Apuração do ICMS, no campo 011- saldo devedor (débito menos crédito), no qual o mesmo não foi anexado em nenhum momento em sua defesa, como comprovam os documentos de folhas 2361 a 2366.*

**A infração 2 também foi julgada procedente:**

*No que alude as arguições defensivas pertinentes à infração 2, sustentando pelo contribuinte, afirma também que não procedem, pois em consonância com o alinhado pelo autuante em sua informação fiscal, determina o art. 93, § 2º do RICMS/BA: “O crédito deverá ser escriturado pelo seu valor nominal” e o §3º do mesmo artigo: “Somente será admitido o crédito fiscal do imposto corretamente calculado”. Realmente os documentos de fls. 56 a 78 (demonstrativo de crédito indevido – ICMS maior que o destacado na nota fiscal), 79 a 1299 (fotocópias das notas fiscais), 1875 a 2354 (fotocópias dos livros Registro de Entrada de Mercadorias) comprovam que o impugnante utilizou indevidamente o crédito fiscal em valor superior ao destacado nas notas fiscais e a empresa autuada não apresentou nenhuma documentação fiscal ou planilha que pudesse contrariar esta infração. Verifico, também, que a apresentação dos demonstrativos, bem como as fotocópias dos livros acima indicados, assim como os valores indicados no Auto de Infração não permitem o acolhimento da arguição de falta de clareza.*

**A infração 3 foi mantida pela decisão recorrida em razão do seguinte:**

*Em relação à infração 3, verifico que o sujeito passivo, em sua impugnação, se refere aos meses de março e abril de 2006 e outubro de 2007, docs. fls. 1300 a 1301 e 1311 (demonstrativo de débito), 1363 a 1385 e 1677 a 1693 (fotocópias das notas fiscais). E os documentos de fls. 1352 a 1362 (relação de DAEs – Sistema INC – Informações do Contribuinte) comprovam que não houve recolhimento de ICMS PARCIAL referente a esses meses.*

**A infração 4 também foi julgada procedente:**

*Quanto à infração 04, ficou confirmado que o sujeito passivo, no período fiscalizado, estava efetivamente na condição de descredenciado, no entanto, conforme literalmente afirma o autuante em sua informação fiscal, o autuado realizou pagamento de ICMS utilizando os Códigos de Receita nº 2175 – ICMS ANTECIPAÇÃO PARCIAL e 2183 – ICMS ANTECIPAÇÃO DE DESCREDENCIADO (docs. fls. 1352 a 1362), com isso, como no campo 25 do DAE – INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES – é citado o(s) número(s) da nota fiscal(is) foi possível identificar se as mercadorias que estavam sujeitas ao pagamento do ICMS por ANTECIPAÇÃO PARCIAL.*

*Os documentos de fls. 1301 a 1313 (demonstrativo de débito), 1314 (demonstrativo de ICMS parcial por mês referência), 1315 a 1325 (fotocópias dos DAEs de pagamento), 1326 (demonstrativo de ICMS parcial por mês de referência), 1327 a 1351 (fotocópias dos DAEs de pagamento), 1352 a 1362 (relação de DAEs – Sistema INC) e 1386 a 1676 e 1694 a 1738 (fotocópias das notas fiscais) comprovam que nem todas as notas fiscais foram objetos de pagamento, como também algumas notas fiscais foram calculadas a menos e que o contribuinte não trouxe aos autos nenhum documento que fosse contra a imputação.*

**A Primeira Instância manteve a infração 5 em razão do seguinte:**

*No que é atinente à infração 5, conforme constata o autuante, o sujeito passivo, apesar de alegar, não apresentou nenhuma prova em sua defesa que comprovassem os pagamentos efetuados alegado pelo mesmo, no qual disse que foi anexos aos autos “Demonstrativo de débito, fotocópias das notas fiscais, do livro Registro de Entrada de Mercadorias e comprovante de recolhimento (Sistema INC)”, conforme as fls. 2361 a 2366.*

*Os documentos de fls. 1739 a 1744 demonstram a falta de recolhimento do ICMS por antecipação, tendo em vista que não apresentou os DAEs de recolhimento e na relação de DAEs (Sistema INC), documentos de fls. 1352 a 1362, não consta recolhimento referente aos meses de janeiro, fevereiro e maio de 2007.*

*Considerando que o autuado não prova o recolhimento, restando a manutenção da infração 05.*

**A infração 6 foi assim apreciada:**

*Quanto à infração 6, é de conhecimento básico o fato de que em relação às mercadorias alvo do pagamento por substituição tributária, salvo exceções expressas, é vedada a utilização de crédito fiscal, conforme determina o*

*art. 97, inciso IV, alínea “b” do RICMS/BA. Não restou dúvidas que as mercadorias foram adquiridas com pagamento de imposto por antecipação tributária, conforme consta, as fls. 1745 a 1748.*

*Verifico, bem como foi observado pelo autuante, que o sujeito passivo, não trouxe aos autos notas fiscais, nem planilhas para impugnar a presente exigência como alegou ter efetuado.*

**Julgaram procedente a infração 7 em razão do seguinte:**

*No que alude à infração 7, O autuante, acertadamente, constatou que não foram apresentadas várias notas fiscais, no qual o mesmo foi intimado para apresentar, conforme fls. 1778 a 1780 (intimação e relação das notas fiscais). Assim, concordo que a não apresentação dessas notas fiscais referentes às aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento (doc. fl. 1777), também não efetivou nenhum recolhimento, nenhuma prova que rebate a infração, assim, não existe pagamento referente à diferença de alíquota, conforme comprova a relação de DAEs - Sistema INC (docs. fls. 1352 a 1362).*

**Por fim, julgaram procedente a infração 8:**

*Em relação à infração 8 – os documentos de fls. 1781 a 1875 comprovam, de forma clara, as divergências entre os valores constantes nos livros Registro de Apuração do ICMS e das DMAs, não prosperando a alegação genérica de não ter praticado a infração.*

*Quanto ao pedido de redução ou cancelamento da multa, o § 7º do art. 42 da Lei 7014/96, permite ao órgão julgador administrativo a discricionariedade de, uma vez imputadas às multas por descumprimento de obrigações acessórias, conceder redução ou cancelamento das mesmas, desde que fique comprovado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e não impliquem falta de recolhimento do imposto, dispositivo legal que é regulamentado pelo art. 158 do RPAF/BA.*

*Esta discricionariedade, portanto, permite que, mesmo não havendo dolo, fraude ou simulação ou falta de imposto recolhido, relativo às infrações por descumprimento de obrigação acessória, os órgãos julgadores, fracionários deste CONSEF, não conceda a redução ou o cancelamento das multas aplicadas.*

*No presente caso, o autuado cometeu diversas irregularidades infrações, com falta de recolhimento do imposto. Assim, diante de tantas infrações confirmadamente cometidas, bem como da inexistência de demonstração da não ocorrência de dolo, não há como acolher o pedido do impugnante de redução ou cancelamento das multas.*

**Inconformado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário.**

**Diz o Recorrente que a decisão não trouxe aos autos nada de novo no sentido de contrariar os fatos e fundamentos apresentados na impugnação, os quais são reiterados.**

**Aduz que procedeu a todos os recolhimentos constantes da autuação, dentro do que prescreve a legislação pertinente. Entende que não há que se falar em infrações cometidas.**

**Alega que não houve recolhimento a menor ou falta de recolhimento de qualquer que seja o tributo; utilização de crédito que não seja o de direito; declaração de dados à SEFAZ que não os previstos em lei.**

**Afirma que o Auto de Infração não é claro e preciso com relação aos fatos e fundamentos ali expostos.**

## **VOTO**

Observo que o Recurso Voluntário apresentado não traz nenhum argumento defensivo novo e se limita a reiterar as alegações constantes na Impugnação. O contribuinte não impugna os fundamentos que levaram a 2ª JF a manter a autuação fiscal, limitando-se a dizer que esta não está correta e que merece ser reformada.

Destarte, resta-nos avaliar se a decisão recorrida apreciou corretamente os argumentos apresentados em sede de Impugnação.

Quanto à preliminar de nulidade, entendo que não merece reforma a decisão recorrida, haja vista que, em momento algum, há dúvidas de quais são as infrações imputadas ao recorrente, bem como não se verificou qualquer ato que lhe tenha cerceado o seu direito de defesa.

No mérito, vê-se que a infração 1 trata de imposto declarado pelo contribuinte e recolhido a menor. O autuante demonstra que os valores lançados no livro Registro de Apuração do ICMS (fls. 13 a 21 e fls. 22 a 44) e a relação de DAEs – Sistema INC (fls. 45 a 55) comprovam que os

recolhimentos efetuados foram menores que os valores lançados no livro Registro de Apuração do ICMS. Cabe, neste caso, a aplicação do art. 143 do RPAF, que diz que a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito de passivo de comprovar a improcedência da autuação fiscal. Infração subsistente.

A infração 2 trata de utilização indevida de crédito fiscal, decorrente do fato de o contribuinte ter utilizado crédito fiscal superior ao imposto destacado nas notas fiscais. Os documentos de fls. 56 a 78 (demonstrativo de crédito indevido – ICMS maior que o destacado na nota fiscal), 79 a 1299 (fotocópias das notas fiscais), 1875 a 2354 (fotocópias dos livros Registro de Entrada de Mercadorias) comprovam a infração imputada ao Recorrente. Infração subsistente.

A infração 3 trata da falta de recolhimento do ICMS antecipação parcial nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas a futuras vendas. Conforme bem pontuou a decisão recorrida, os documentos de fls. 1352 a 1362 (relação de DAES – Sistema INC – Informações do Contribuinte) comprovam que não houve recolhimento de ICMS PARCIAL referente a esses meses. Infração subsistente.

A infração 4 trata do recolhimento a menor do ICMS antecipação parcial nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas a futuras vendas. A decisão recorrida observa que:

*“Os documentos de fls. 1301 a 1313 (demonstrativo de débito), 1314 (demonstrativo de ICMS parcial por mês referência), 1315 a 1325 (fotocópias dos DAES de pagamento), 1326 (demonstrativo de ICMS parcial por mês de referência), 1327 a 1351 (fotocópias dos DAES de pagamento), 1352 a 1362 (relação de DAES – Sistema INC) e 1386 a 1676 e 1694 a 1738 (fotocópias das notas fiscais) comprovam que nem todas as notas fiscais foram objetos de pagamento, como também algumas notas fiscais foram calculadas a menos e que o contribuinte não trouxe aos autos nenhum documento que fosse contra a imputação.”*

Assim, entendo que subsiste a infração, pois o contribuinte não trouxe provas ou argumentos suficientes para elidi-la.

A infração 5 se refere à falta de recolhimento do imposto por antecipação, na qualidade de substituto tributário, em compras de mercadorias advindas de outros Estados e que estão sujeitas ao regime da substituição tributária. Os documentos de fls. 1739 a 1744 comprovam a falta de recolhimento do ICMS por antecipação. O Recorrente não apresentou os DAES de recolhimento, além disso, como observou a Primeira Instância, na relação de DAES (Sistema INC) (fls. 1352 a 1362) não consta recolhimento referente aos meses de janeiro, fevereiro e maio de 2007. Infração subsistente.

A infração 6 decorre da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente às mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por antecipação tributária. De fato, de acordo com o art. 97, IV, “b”, do RICMS, em regra, é vedada a utilização de crédito em tais aquisições. As mercadorias foram adquiridas com pagamento de imposto por antecipação tributária, conforme consta, às fls. 1745 a 1748. Às fls. 2086, 2090, 2103 e 1752 constam as provas da utilização do referido crédito pelo contribuinte. Infração subsistente.

A infração 7 decorre da falta de recolhimento do diferencial de alíquota. Não foram apresentadas, pelo contribuinte, várias notas fiscais, após ter sido intimado para apresentá-las, conforme fls. 1778 a 1780 (intimação e relação das notas fiscais). Trata-se de mercadorias destinadas ao consumo do estabelecimento (doc. fl. 1777). Como bem observou a Primeira Instância, o contribuinte não efetivou nenhum recolhimento, e não trouxe nenhuma prova que rebata a infração, assim, como não existe pagamento referente à diferença de alíquota, conforme comprova a relação de DAES - Sistema INC (docs. fls. 1352 a 1362), a infração resta subsistente.

A infração 8 se refere à multa em razão de declarações incorretas na DMA. De fato, os documentos de fls. 1781 a 1875 comprovam, de forma clara, as divergências entre os valores constantes nos livros Registro de Apuração do ICMS e das DMAs, não prosperando a alegação genérica de não ter praticado a infração. O pedido de cancelamento ou redução da multa não pode ser acolhido porque não está preenchido um dos dois requisitos do § 7º do art. 42 da Lei 7014/96, pois não resta comprovado que o descumprimento dessa obrigação acessória não acarretou falta de recolhimento de tributo, haja vista as sete outras infrações imputadas ao

contribuinte referentes ao mesmo período. Infração subsistente. Observe-se que a data do fato gerador da infração 8 deve ser retificada para o dia 20/01/2008, pois o prazo para apresentação da DMA é o vigésimo dia do mês seguinte.

Destarte, os argumentos recursais não são suficientes para reformar a decisão recorrida, contudo, *ex officio*, observo que parte dos créditos tributários ora exigidos foram extintos pela decadência. Note-se que a ciência do contribuinte do auto de infração se deu em janeiro de 2012 (03/01/2012). Assim, as infrações 1, 2, 3 e 4, há créditos tributários que já haviam sido extintos pela decadência.

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, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário e, *ex officio* declaro a decadência para excluir todos os fatos geradores referentes ao exercício de 2006, referentes às infrações 1 (totalmente improcedente), 2 (parcialmente procedente), 3 (parcialmente procedente) e 4 (parcialmente procedente). Assim fica o Demonstrativo do débito fiscal referente às infrações que foram alteradas:

INFR	VLR. JULGADO (R\$)	MULTA
01	0,00	-----
02	29.331,14	60%
03	843,42	60%
04	6.753,08	60%
05	85,08	60%
06	1.348,00	60%
07	392,03	60%
08	140,00	-----
<b>TOTAL</b>	<b>38.892,75</b>	

## VOTO EM SEPARADO

Apesar de concordar com a conclusão do Voto Vencedor, peço *venia* para discordar da sua fundamentação, quanto à decretação, de ofício, de que operou a decadência do direito de a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2006.

Acolho a preliminar de decadência, referente aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2006. Contudo, há de se esclarecer que, decorrente da previsão legal contida no § 4º do artigo 150 do CTN, o qual dispõe que *“Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador...”*, a legislação pertinente no Estado da Bahia, ínsita no § 1º do art. 28 da Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB), fixou *o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência da hipótese tributária de incidência como o momento a partir do qual se iniciaria a contagem do prazo decadencial para constituição do respectivo crédito tributário*.

Assim, cabe a autoridade julgadora cumprir a legislação baiana, até o momento em que haja propositura do Secretário da Fazenda de modificação ou revogação da lei ou ato considerado ilegal, pois não se incluem na competência deste Colegiado a declaração de inconstitucionalidade, consoante previsto nos artigos 167 e 168 do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Portanto, diante de tais considerações, o direito de a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário extingue-se no prazo de cinco anos, contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, consoante previsto no art. 107-A do COTEB, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Por sua vez, o art. 142 do CTN estabelece que *“Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível”*, do que salienta que a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Ainda há de salientar que, conforme art. 2º do RPAF, *“Na instauração, preparo, instrução, tramitação e decisão do processo administrativo e dos procedimentos administrativos não contenciosos, atender-se-á aos princípios da oficialidade, da legalidade objetiva, da verdade material, do informalismo e da garantia de ampla defesa, sem prejuízo de outros princípios de direito”*.

No caso concreto, apesar de o Auto de Infração ter sido lavrado em 30/12/2011, observo que o mesmo só foi registrado na repartição fiscal em 02/01/2012 (fl. 2.359), sendo o sujeito passivo notificado em 03/01/2012. Sendo assim, me alinho com o entendimento de que o simples ato da emissão do Auto de Infração não afasta a decadência argüida. Contudo não pelo fundamento de que o lançamento do crédito tributário só se constitui com a notificação da ciência ao contribuinte, mas, sim, pela razão de que o ato da lavratura do Auto de Infração, apesar de tratar de ato potestativo do Estado, só se completa com o seu “registro” na repartição fiscal, de forma a lhe dar oficialidade, ou seja, lhe soar existência, uma vez que a emissão do Auto de Infração, propriamente dita, sem o devido registro, nunca resultará qualquer efeito.

Em conclusão, como o registro do Auto de Infração só ocorreu em 02/01/2012, dando oficialidade e existência ao Auto de Infração, já havia operado a decadência do direito de a fazenda pública estadual constituir o crédito tributário relativo aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2006.

## VOTO DIVERGENTE (Preliminar de decadência)

Este voto refere-se à alegação relativa à pretendida ocorrência de decadência do direito de constituição do crédito tributário pela Fazenda Estadual da Bahia, em relação aos exercícios de 2006 e de 2007.

Observo que os artigos 150, §4º e 173, ambos do CTN, estabelecem:



CTN:

*Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade 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 à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

*Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

*I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

*II – da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.*

*Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.*

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

*Art. 107-B.*

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

Assim, a legislação tributária do Estado da Bahia fixa prazo à homologação do lançamento, não podendo ser argüida a determinação do artigo 150, §4º, do CTN, que se aplica quando a lei do ente tributante não fixar prazo à homologação. Os créditos constituídos, em relação aos quais o contribuinte está sendo considerado se ter operado a decadência, foram relativos aos exercícios de 2006 e de 2007, e só seriam desconstituídos, em relação a 2006, se o lançamento tributário ocorresse a partir do dia 01/01/2012 e a 2007, se ocorresse a partir de 01/01/2013.

Assim, por este aspecto comungo do entendimento da PGE/PROFIS no sentido de que não ocorreu a alegada decadência, tendo em vista que o lançamento de ofício foi realizado em 30/12/2011.

Outro aspecto levantado nos autos e em mesa de julgamento diz respeito à caracterização do lançamento em si, posto que na apreciação da presente lide, nesta 3ª CJP, discutiu-se no sentido de que o lançamento realizado pela autoridade fiscal só se encontraria definitivamente realizado com a cientificação ao sujeito passivo acerca da lavratura do Auto de Infração, nessa linha de raciocínio expondo-se que só após tal cientificação ao sujeito passivo é que o lançamento de ofício teria eficácia no sentido de evitar que ocorresse a decadência relativa ao direito de constituição do crédito tributário. Discutiu-se também acerca de que seria o ato administrativo de registrar o Auto de Infração no setor de protocolo da repartição pública que tornaria o lançamento um ato jurídico perfeito e acabado.

Contudo, *data maxima venia* considero equivocados tais entendimentos.

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

Por conseguinte, tendo o Estado o poder-dever de agir, e neste sentido o poder-dever de constituir o crédito tributário, o lançamento do crédito tributário é apenas um ato administrativo vinculado. O registro é mero ato protocolar a ser praticado por funcionário componente do quadro do setor administrativo da SEFAZ/BA, após realizado o ato do lançamento de ofício pela autoridade administrativa fiscal.

A eficácia do ato administrativo, relativamente à cientificação ao sujeito passivo, diz respeito a contagem de prazo para impugnação pelo contribuinte, e prazo para pagamento integral, ou parcial, do débito lançado pela autoridade fiscal. Por exemplo, se um Auto de Infração é lavrado,

e o sujeito passivo não é do mesmo regularmente cientificado, tal lançamento não poderá ter eficácia quanto à cobrança administrativa, e/ou judicial, do débito lançado.

Mas a data da realização do lançamento de ofício, ato da administração pública, tem eficácia relativamente à interrupção da contagem para efeito de caracterização de decadência do direito de lançamento, independentemente da cientificação ao contribuinte, e mesmo do registro do Auto de Infração no setor administrativo próprio da SEFAZ/BA, que são outros atos administrativos, necessariamente posteriores ao lançamento de ofício em si.

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

CTN:

*Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

*Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.  
(destaques nossos)*

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

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

*Acórdão CJP nº 0130-11/11:*

*“VOTO*

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

*(...)*

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

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

*ambos não vinculam a Administração Estadual baiana ou o Conselho de Fazenda Estadual, mormente diante da disposição expressa da nossa legislação, acima citada.”*

Pelo exposto, voto no sentido da não ocorrência da decadência em relação aos exercícios de 2006 e de 2007.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime quanto à preliminar de decadência e, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e, de ofício, declarar a decadência dos fatos geradores referentes ao exercício de 2006, para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **018184.1212/11-5**, lavrado contra **DALNORDE COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE ALIMENTOS LTDA. (SUPERMERCADO MEIRA)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$38.752,75**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, alíneas “b”, “d” e “f” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$140,00**, prevista no inciso XVIII, “c”, do mesmo diploma legal, alterada pela Lei nº 8.534/02, com os acréscimos moratórios previstos na Lei nº 9.837/05.

VOTO VENCEDOR (Preliminar de decadência) – Conselheiros: Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo, Leonardo Baruch Miranda de Souza e Oswaldo Ignácio Amador.

VOTO EM SEPARADO (Preliminar de decadência) – Conselheiro: Fernando Antonio Brito de Araújo.

VOTO DIVERGENTE (Preliminar de decadência) – Conselheiros(as): Osmira Freire Carvalho Ribeiro da Silva e Álvaro Barreto Vieira.

Sala das Sessões do CONSEF, 19 de julho de 2013.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE/VOTO EM SEPARADO  
(quanto à fundamentação da preliminar de decadência)

RAFAEL BARBOSA DE CARVALHO FIGUEIREDO - RELATOR

OSMIRA FREIRE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – VOTO DIVERGENTE  
(Preliminar de decadência)

ROSANA JEZLER GALVÃO – REPR. DA PGE/PROFIS